



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13502.721354/2013-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.635 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente BRASKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DESMEMBRAMENTO DO PROCESSO. INFRAÇÕES. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS.

Estando as infrações lastreadas em elementos fáticos comuns, necessários para a apuração das bases de cálculo no regime do lucro real anual, não há que se desmembrar o processo.

APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA. PRECLUSÃO.

Não é de se acolher o pedido de apresentação de novos elementos de prova a qualquer tempo, ao arrepio do previsto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA. INOCORRÊNCIA.

Não há nos autos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de homologação expressa dos valores apurados, declarados ou recolhidos espontaneamente pelo sujeito passivo, dentro da sistemática do lançamento por homologação.

Ademais, os períodos fiscalizados em procedimentos anteriores são distintos daqueles de que trata o presente processo.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não há nos autos elementos de prova que demonstrem a fixação, por parte da Administração, de determinado critério jurídico que pudesse fundamentar a alegação de alteração do dito critério em descompasso com o disposto no artigo 146 do CTN.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio na forma dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

DECADÊNCIA. MOMENTO EM QUE SE TORNA PERFEITO O ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O ato administrativo de lançamento se perfectibiliza com a ciência do auto de infração. A diligente juntada dos elementos de prova aos autos é requisito de garantia da ampla defesa.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO DO ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DIPJ. IMPOSSIBILIDADE.

A entrega de DIPJ não se enquadra na hipótese de antecipação do termo a quo do prazo decadencial prevista no parágrafo único do artigo 173 do CTN.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

Ante a Inobservância das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 o termo inicial do prazo decadencial é o dia seguinte ao da ocorrência do pagamento antecipado.

SUCESSÃO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA.

Não se trata de sucessão quando o lançamento decorreu de fato jurídico tributário realizado pela própria contribuinte, no caso, a dedução para fins fiscais da amortização de ágio nas apurações anuais das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio interno obtido em operações realizadas exclusivamente entre partes relacionadas, mormente quando se verifica não haver dispêndio para pagamento das ações adquiridas, não preenche os requisitos de dedutibilidade de que trata o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997.

ÁGIO. OPERAÇÃO DE FINANCIAMENTO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Demonstrado nos autos que a recompra das ações é parte de uma operação financeira, tal recompra não configura aquisição original das ações para composição de ágio. Desta forma, são indedutíveis as amortizações de ágio para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INDEDUTÍVEL PARA FINS DE IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.

As hipóteses de indedutibilidade das amortizações de ágio são aplicáveis à base de cálculo da CSLL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AGRAVAMENTO DA MULTA. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO FÁTICO.

Em que pese a contribuinte não ter apresentado determinados livros e documentos requeridos pela fiscalização, tal conduta não representou, em face da ampla apresentação de outros elementos probatórios e esclarecimentos, suporte fático suficiente para o agravamento da multa.

Multa de Ofício Qualificada. Incabível Duplicação do Percentual da Multa de Ofício.

Constatado que na conduta da fiscalizada **não** existem as condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, incabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

MULTAS ISOLADAS. BASES DE CÁLCULO. ERRO. CORREÇÃO. POSSIBILIDADE.

Tendo-se comprovado em diligência que a autoridade lançadora havia cometido erros na apuração das bases de cálculo das multas isoladas, estas devem ser corrigidas em favor da contribuinte para expressar a verdade material dos fatos.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em sede preliminar, i) por unanimidade de votos, indeferir o pedido de desmembramento do processo e de juntada eventual de novas razões e elementos de prova, além de afastar as arguições de homologação expressa e de mudança de critério jurídico; ii) por maioria de votos, dar provimento parcial à arguição de decadência apenas em relação ao ano calendário de 2007, vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira. No mérito, i) por maioria de votos, a) negar provimento ao recurso em relação às glosas de amortização do ágio objeto dos TVFs 01, 02, 03 e 04, vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin; b) dar parcial provimento ao ponto relativo à multa isolada por força do princípio da consunção, ajustando a exigência nos termos do voto do Redator designado, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; c) dar provimento ao recurso para afastar a

qualificação da multa relativamente à infração apurada nos TVFs 01 e 04, vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira; ainda no mérito, ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que diz respeito ao reflexo da autuação das glosas de amortização de ágio na exigência de CSLL, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga e Breno do Carmo Moreira Vieira e, iii) por unanimidade de votos, a) afastar a multa qualificada relativa aos TVFs 02 e 03; b) afastar o agravamento da multa em todas as infrações; c) ajustar os lançamentos das multas isoladas aos termos do Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001; d) negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira (relator), Letícia Domingues Costa Braga, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente). Ausente o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório elaborado pelo conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que consta da Resolução nº 1401-000.464 adotada por esta Turma em 21 de junho de 2017:

RELATÓRIO

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade a quo:

Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, originada pelo MPF nº 05.0.01.002012000434, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, resultantes da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, nos períodos-base de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, com qualificação e agravamento da multa de ofício e constituição de multas isoladas sobre estimativas devidas em virtude da glosa de despesas efetuada.

O AUTO DE INFRAÇÃO Descrição dos fatos e enquadramento legal a fls. 3/54, do Auto de Infração de IRPJ:

“0001 AMORTIZAÇÃO. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS GLOSA DE ÁGIO INTERNO.

Glosa de despesas com amortização de ágio interno/artificial, referente a rentabilidade da OPP Química, conforme Termos de Verificação Fiscal nº 0001, 0002 e 0003, e da Trikem, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 0004, bem como, Anexo I, partes integrantes deste Auto de Infração.

(...)

0002 – AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do Lucro Real, referente à Baixa Indevida da Parte "B" do LALUR, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 0001 e 0004, bem como, anexo I, partes integrantes deste Auto de Infração.

0003 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

(...)

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE ESTIMADA

O procedimento resultou na constituição do crédito tributário descrito abaixo:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	R\$ 288.878.034,17
Multa exigida isoladamente - IRPJ	R\$ 54.324.878,17
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	R\$ 99.681.515,11
Multa exigida isoladamente - CSLL	R\$ 22.103.588,48
Total	R\$ 464.988.015,93

Em face do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, que estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a autoridade autuante formalizou a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais.

OS TERMOS DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Para melhor compreensão dos fatos e suas conseqüências fiscais, a auditoria optou por abordar em 4 (quatro) Termos de Verificação Fiscal autônomos as operações societárias que geraram ágio amortizado pela Braskem S/A, quais sejam:

a) Termo de Verificação Fiscal nº 1 Aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP (OPP Produtos Petroquímicos) em 30 de abril de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura da investida OPP Química, equivaleu a R\$ 341.555.975,44 (trezentos e quarenta e um milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos);

b) Termo de Verificação Fiscal nº 4 Aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP (OPP Produtos Petroquímicos) em 30 de abril de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura da investida Trikem, equivaleu a R\$ 586.594 mil;

c) Termo de Verificação Fiscal nº 2 Aquisição, pela ODEQUI, de ações da OPP Química, detidas pela OIL (ODEQUI Overseas), em 7 de outubro de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura do investimento, equivaleu a R\$

73.756.179,57 (setenta e três milhões, setecentos e cinquenta e seis mil, cento e setenta e nove reais e cinquenta e sete centavos);

d) Termo de Verificação Fiscal nº 3 Aquisição, pela ODEQUI, de ações da OPP Química, detidas pela OIL (ODEQUI Overseas), em 31 de dezembro de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura do investimento, equivaliu a R\$ 422.857.357,94 (quatrocentos e vinte e dois milhões, oitocentos cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e sete reais e noventa e quatro centavos).

Em seguida e em síntese, o conteúdo dos referidos Termos de Verificação Fiscal:

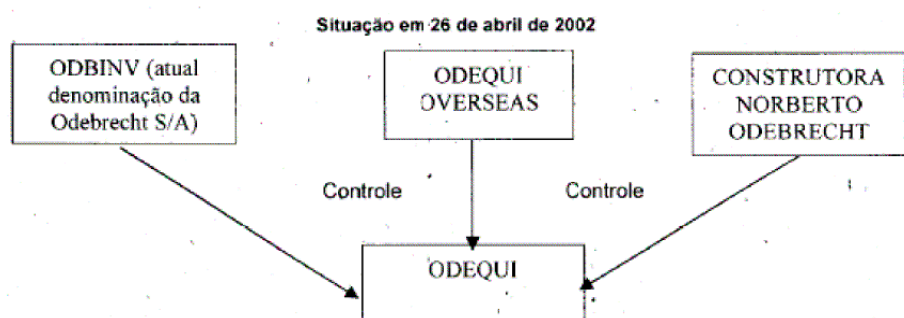
Termo de Verificação Fiscal nº 01

No Termo de Verificação Fiscal nº 1 foi abordado o ágio oriundo da aquisição de ações mantidas em tesouraria na ODEQUI, em **30 de abril de 2002**, pela OPP PP, cujo fundamento econômico foi a rentabilidade futura da **controlada OPP Química**, no montante equivalente a R\$ 341.555.975,44 (trezentos e quarenta e um milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos).

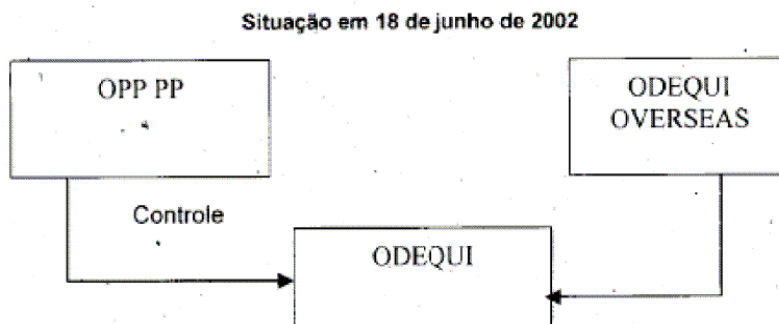
A contribuinte BRASKEM S/A, atual denominação da COPENE, incorporou sua controlada direta OPP Produtos Petroquímicos S/A, CNPJ nº 04.406.103/000107, doravante denominada de "OPP PP", em 16/08/2002, sucedendo-a no ágio originalmente contabilizado pela OPP PP, em 30/04/2002, em razão da aquisição de ações da ODEQUI.

Em face da operação analisada se referir a empresas do mesmo Grupo Econômico (Organização Odebrecht), e, principalmente, pela falta de apresentação de documentos essenciais para o deslinde da questão, tais como, Instrumento de Compra e Venda, esta Auditoria, buscou outros elementos para corroborar a aquisição de ações que ora se investigava.

Analisando-se a Ata de Assembléia Geral Extraordinária AGE, ocorrida em 26 de abril de 2002, na ODEQUI, constatou-se que a Odebrecht S/A, posteriormente denominada de ODBINV S/A, controlava juntamente com a Odequi Overseas INC e a Construtora Norberto Odebrecht aquela (ODEQUI), conforme se observa no diagrama abaixo.



Após a compra das ações da ODEQUI pela OPP PP, esta passou a controlar aquela, conforme diagrama abaixo:

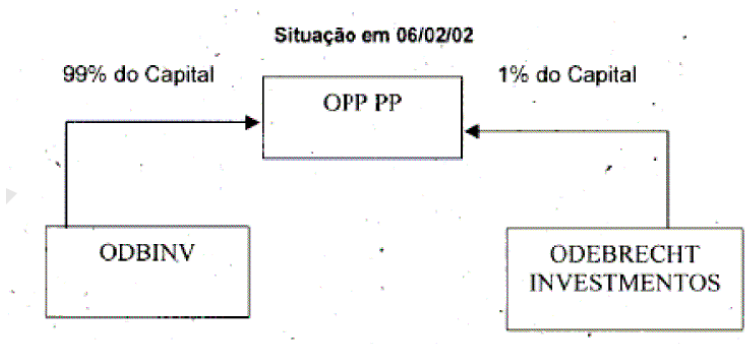


No anexo III ((Demonstrações Financeiras OPP PP), da Ata de AGE, realizada no dia 16 de agosto de 2002, na Braskem, constou a operação que gerou o ágio oriundo da compra, em 30/04/2002, pela OPP PP, das ações correspondentes a 87,98 % do capital social da ODEQUI, mantidas em tesouraria, pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92 (R\$ 1.972 milhões), dos quais R\$ 1.630.796 mil tinham como fundamentação econômica a mais valia do ativo imobilizado e R\$ 341.659 mil a rentabilidade futura de investidas.

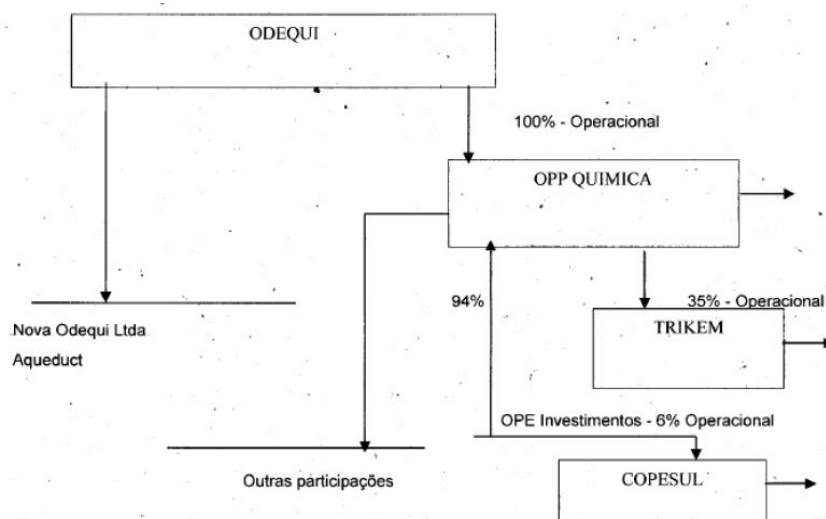
Verificou-se que as empresas envolvidas na formação e amortização do ágio surgido da aquisição de ações da ODEQUI (OPP PP, ODEQUI, OPP Química S/A e ODBINV S/A) eram ligadas e apresentavam controle comum, por conta das seguintes constatações:

Da OPP PP:

- a OPP PP atuou como empresa veículo. Empresa holding constituída em 19/04/01 como uma sociedade limitada e tendo como gestores a ODEQUI e OPP Química, transformou-se em sociedade anônima fechada localizada no mesmo endereço da OPP Química, com capital social de 100,00 (cem reais);
- Até o final do ano de 2001, conforme informações obtidas no LALUR da OPP PP, observou-se apenas lançamentos de amortização com ágio e Equivalência Patrimonial referentes a Copesul e Provisões para perda de Investimentos na Odebrecht Investments LTD., e Odebrecht Overseas INC;
- No período de aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP (30/04/02), com significativa incidência de ágio, o quadro societário da OPP PP estava disposto da mesma forma que se apresentava no dia em 06 de fevereiro de 2002, vide diagrama abaixo:



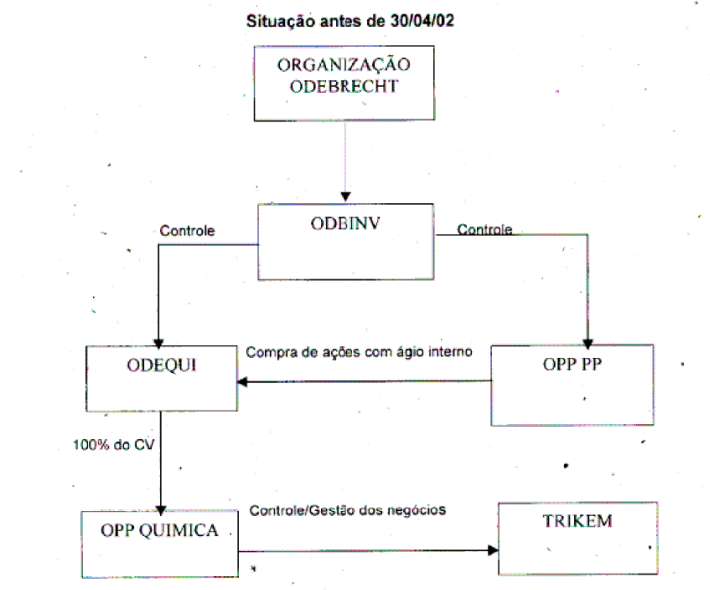
Da ODEQUI • De acordo com informações abstraídas do Laudo de Avaliação econômico-financeiro da ODEQUI, base para fundamento econômico do ágio que ora se analisa, constatou-se que esta controlava integralmente a OPP Química e indiretamente/conjuntamente a Trikem, conforme se observa no diagrama abaixo.



- A ODEQUI, em 30 de dezembro de 2001, realizou Assembleia Geral Extraordinária, na qual se deliberou o cancelamento de 32.157 (trinta e duas mil, cento e cinquenta e sete) ações preferenciais nominativas com redução no Capital no valor de R\$ 265.000.000,00 (duzentos e sessenta e cinco milhões) e conseqüente reembolso aos acionistas na proporção das suas respectivas participações no Capital da Sociedade;
- Em 26 de abril de 2002, conforme se depreendeu da leitura da Ata de Assembleia Ordinária e Extraordinária, houve aumento de Capital Social da ODEQUI, sem emissão de novas ações e manutenção dos acionistas conforme demonstrativo:

Acionistas	Valor	% do Capital detido	forma
ODBINV (anteriormente denominada Odebrecht S/A)	260.733.499,00	98,38999962%	Encontro de contas
Odequi Overseas	4.266.500,00	1,61000000%	Encontro de contas
Construtora Norberto Odebrecht S/A	1,00	0,00000038%	Pgto em dinheiro
Total	265.000.000,00	100,00000000%	

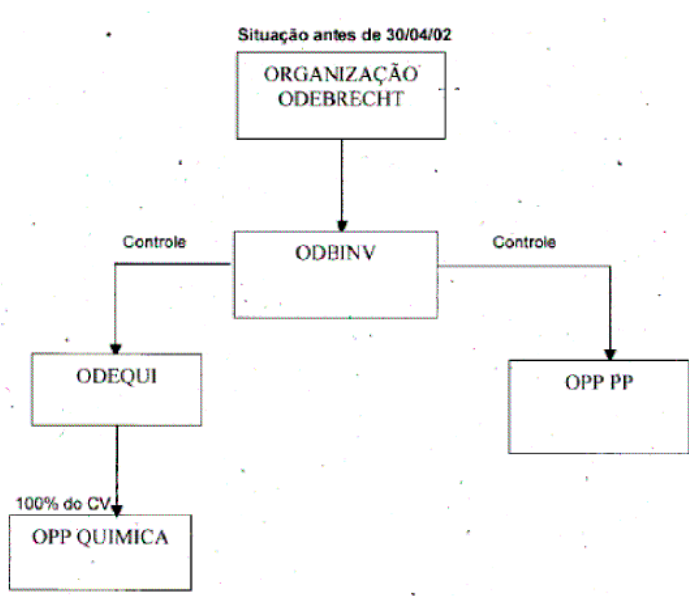
- Concluiu-se que as empresas OPP PP, ODEQUI, OPP Química e ODBINV, no momento da aquisição de ações com ágio, que ora se analisa (30/04/02), eram ligadas e pertencentes ao mesmo grupo econômico liderado pela Organização Odebrecht, conforme diagrama.

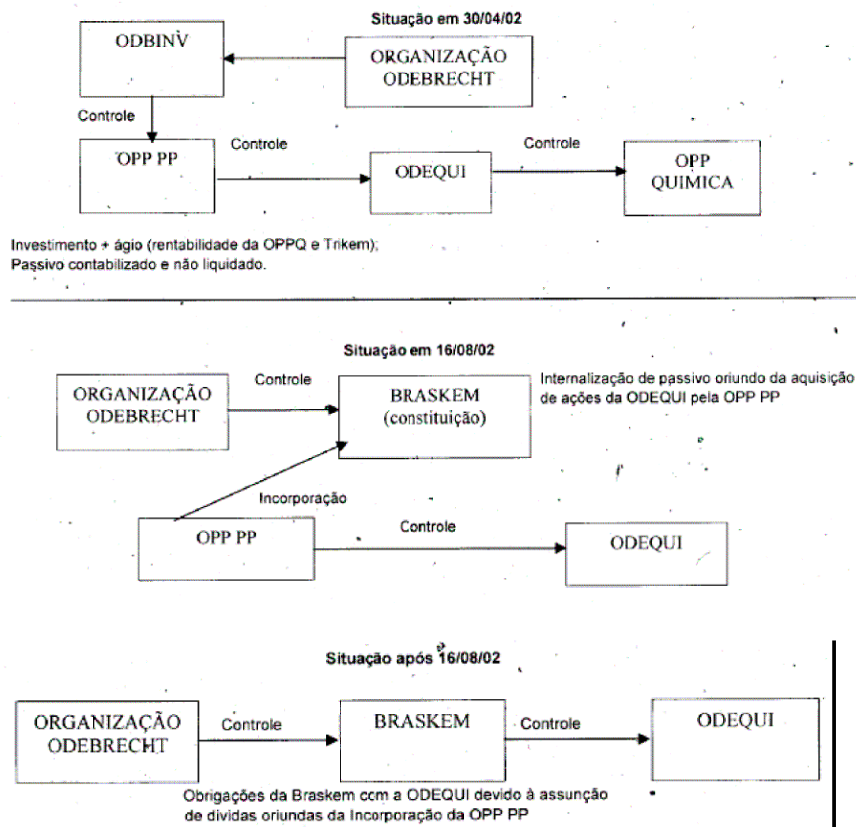


· neste período os diretores das empresas ODEQUI e OPP PP são idênticos, quais sejam, Álvaro Pereira Novis e Newton Sérgio de Souza.

A fiscalizada não apresentou prova do pagamento pela aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP.

Abaixo demonstrase a disposição do Grupo econômico da seguinte forma no período compreendido entre 29 de abril e 17 de agosto de 2002:

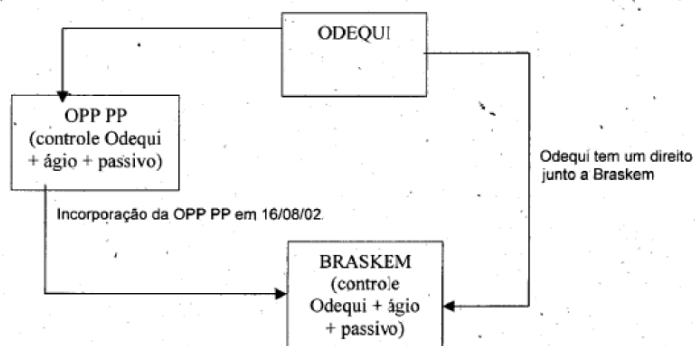




A análise dos lançamentos contábeis apresentados evidenciou a intenção do Grupo Econômico liderado pela Organização Odebrecht de criar uma despesa artificial com ágio (1º objetivo do Planejamento Tributário ilícito), mas de não promover qualquer dispêndio pela mais valia contabilizada (2º objetivo do Planejamento Tributário ilícito).

Em 16 de agosto de 2002, a Braskem incorporou a OPP PP, internalizando além do ágio, o passivo de R\$ 1.972.455.286,92, passando a Braskem a ser devedora da ODEQUI, conforme diagrama.

Aquisição de ações com ágio artificial (fundamentado na rentabilidade futura da Trikem e OPP Química) em 30/04/02 e não pagamento.



Em outubro de 2001, a ODEQUI registrou passivo perante a controlada OPP Química por conta de aquisição de investimentos na Norquisa e Aqeduct Trading Services Co. Inc.

Em 31 de dezembro de 2001, o saldo dos débitos da ODEQUI com a OPP Química, sua controlada, equivalia a exatos R\$ 538.013.163,33 (quinhentos e trinta e oito milhões,

treze mil, cento e sessenta e três reais e trinta e três centavos), tornando-se a OPP Química credora da ODEQUI.

Em 31 de março de 2003, a OPP Química foi incorporada pela Braskem que internalizou o citado crédito em relação a ODEQUI. Concluiu-se, neste momento, que a Braskem passou a ser credora da ODEQUI, em face da incorporação. Neste mesmo dia, a Braskem, na qualidade de devedora e credora, ao mesmo tempo, da ODEQUI, realizou encontro de contas contábeis no valor de R\$ 538.013.163,35 (quinhentos e trinta e oito milhões, treze mil, cento e sessenta e três reais e trinta e cinco centavos), sem incorrer em qualquer dispêndio para quitação da obrigação.

Na condição de credora da ODEQUI após a incorporação da OPP Química, em 31/03/2003, a Braskem eliminou, através de encontro de contas contábeis, o passivo, oriundo do ágio interno/artificial, adquirido na incorporação da OPP PP, demonstrando cabalmente, que não houve qualquer dispêndio financeiro na operação.

Para melhor compreensão resume-se assim a situação.

O restante do passivo contabilizado pela Braskem, no valor de R\$ 1.095.808.385,03 (um bilhão, noventa e cinco milhões, oitocentos e oito mil, trezentos e oitenta e cinco reais e três centavos) foi liquidado no ato da incorporação da ODEQUI pela Braskem, ocorrida em 31 de março de 2005.

Do Aumento do Capital Social da Copene Petroquímica do Nordeste, antiga denominação da Braskem S/A, CNPJ nº 42.150.391/000170.

A incorporação da OPP PP pela Braskem, em 16 de agosto de 2002, teve como consequência o aumento de seu Capital Social em R\$ 582.895.431,13 (quinhentos e oitenta e dois milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e trinta e um reais e treze centavos) realizado mediante emissão de 1.484.955.464 (um bilhão, quatrocentas e oitenta e quatro milhões, novecentas e cinquenta e cinco mil, quatrocentas e sessenta e quatro) novas ações, as quais foram adquiridas pela ODBINV, única acionista da OPP PP e integrante da Organização Odebrecht.

Esta emissão de ações no montante verificado, se deveu basicamente ao resultado gerado pelo ágio interno/artificial originado na aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP.

Em resumo, concluiu-se que a Organização Odebrecht, leia-se, OPP PP, ODEQUI, Trikem, OPP Química e ODBINV, realizou operações internas que no primeiro momento gerou ágio artificial, em seguida elevou Patrimônio Líquido de forma aparente para enfim atingir o objetivo perseguido, qual seja, elevar sua participação no Capital total e votante da Braskem em detrimento aos acionistas minoritários.

Ocorre que o ágio contabilizado e amortizado pela Braskem não reúne os requisitos para existência no mundo contábil, sendo, portanto, impossível, a correlação feita com a Lei 9.532/97 que trata de amortização de dedução ocorrida de fato, entre partes independentes e efetivo dispêndio comprovado. Esta interpretação está alicerçada/fortalecida na exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, posteriormente convertida na Lei supracitada, quando estabelece que a validade da amortização do ágio estaria restrita a hipóteses de casos reais e não apenas a Planejamento Tributário cujo objetivo se resume a reduzir a carga tributária.

Além da impossibilidade de contabilização, consoante legislação societária, a dedução oriunda de operação realizada entre partes totalmente dependentes, sem qualquer propósito econômico, apenas com o fito de redução da carga tributária não pode ser considerada despesa usual ou normal para a atividade da empresa, mostrando-se indedutível à luz do artigo 299 do RIR/99.

Da qualificação e agravamento da multa de ofício.

Entende esta Auditoria consoante arrazoado elaborado neste item e, em todo o trabalho fiscal realizado, que a conduta intencional adotada pela Braskem, OPP PP, ODBINV e ODBPAR INV, para reduzir seu lucro tributável encaixa-se com perfeição nos conceitos de Sonegação, Fraude e Conluio, previsto no artigo 71, da Lei 4.502/64.

A multa de ofício referente a estas infrações foi duplicada nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, por entender esta Auditoria que houve Simulação, Sonegação, Fraude e Conluio, praticada pelas empresas Braskem, OPP PP, ODEQUI, OPP Química, ODBINV.

A falta dos documentos solicitados Contrato de Compra e Venda das ações com ágio e Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas obrigou a auditoria a identificar os partícipes das operações e mensurar as participações no capital social, de forma indireta, ou seja, através de informações contidas em Atas de Assembléia em datas não coincidentes com o evento, dificultando sobremaneira a investigação fiscal.

Assim, de acordo com parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, a multa de ofício foi agravada, posto que a Braskem, ainda que reiteradamente intimada, de forma deliberada não prestou esclarecimentos indispensáveis ao bom andamento da Auditoria no que se refere à infração de glosa de amortização com ágio interno/artificial.

Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa a compensar No ano calendário 2007, o contribuinte compensou prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 34.492.366,36 (trinta e quatro milhões, quatrocentos e noventa e dois mil, trezentos e sessenta e seis reais e trinta e seis centavos), montante este, inferior ao limite legal de 30% da base apurada. Entretanto, em 2009, utilizou-se de todo o saldo de prejuízo fiscal acumulado, nos termos da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, motivo pelo qual, não foi compensada de ofício a diferença de prejuízo fiscal até o limite de 30%.

Após as glosas de ofício realizadas por esta Auditoria, constatou-se.

que a Braskem compensou indevidamente no âmbito de REFIS/09 e MP 470, o montante equivalente a R\$ 140.866.356,55 (cento e quarenta milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, trezentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e cinco centavos) e R\$ 74.693.601,74 (setenta e quatro milhões, seiscentos e noventa e três mil, seiscentos e um reais e cinquenta e cinco centavos), respectivamente. Ressalta-se que o saldo de R\$ 28.384.530,99 (vinte e oito milhões, trezentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta reais e noventa e nove centavos) observado na Parte B do LALUR, relativo ao ano calendário 2010, deve ser eliminado, em face às referidas glosas.

Concluiu-se que após as glosas de ofício realizadas por esta Auditoria, reduziu-se o saldo de prejuízos fiscais a compensar em 2012, pelo que fica o contribuinte, de imediato, intimado a corrigir os dados contidos no LALUR correspondente, em conformidade com demonstrativo acima ("Histórico do prejuízo fiscal a compensar Parte "B" LALUR Braskem OFÍCIO").

No que se refere à Base de Cálculo Negativa de CSLL, constatou-se que no período compreendido entre os anos calendário 2003 e 2006, a Braskem não apurava nem recolhia o tributo CSLL, alegando estar amparado na decisão judicial proferida no processo de mandado de Segurança nº 89.00044699.

Em Auditoria realizada pelo Fisco Federal em 2008, concluiu-se que não existia qualquer óbice a constituição do crédito tributário referente aos períodos de 2004 e 2005, bem como, foi reconhecida a Base de Cálculo Negativa de CSLL, no valor de R\$ 76.230.574,92 (setenta e seis milhões, duzentos e trinta mil, quinhentos e setenta e

quatro reais e noventa e dois centavos), referente ao ano calendário 2006. Frise-se que o valor retromencionado, relativo ao ano calendário 2006, está corroborado no Livro de Apuração da Contribuição Social LACS.

Após as glosas consolidadas de ofício realizadas por esta Auditoria, constatou-se que a Braskem compensou indevidamente no âmbito do REFIS/09 e MP.470, o montante equivalente a R\$ 140.866.356,56 (cento e quarenta milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, trezentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e seis centavos) e R\$ 72.697.789,41 (setenta e dois milhões, seiscentos e noventa e sete mil, setecentos e oitenta e nove reais e quarenta e um centavos). Ressalta-se que o saldo de R\$ 30.380.343,31 (trinta milhões, trezentos e oitenta mil, trezentos e quarenta e três reais e trinta e um centavos) observado na Parte B do LACS, relativo ao ano calendário 2010, deve ser eliminado, em face às referidas glosas.

Multa Isolada:

Conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), é devida a multa isolada, de 50%, sobre a falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa.

Constatada a indevida dedução com amortização de ágio interno/artificial, foi recomposta a base de cálculo do IRPJ e CSLL, glosando-se os valores abaixo descritos.

ANO	DESPESA COM AGIO INTERNO	GLOSA PARTE "B" DO LALUR	TOTAL
2007	34.155.597,54	3.446.895,16	37.602.492,70
2008	34.155.597,54	3.446.895,16	37.602.492,70
2009	34.155.597,54	3.446.895,16	37.602.492,70
2010	34.155.597,54	3.446.895,16	37.602.492,70
2011	34.155.597,54	3.446.895,16	37.602.492,70
2012	11.385.199,21	1.148.965,10	12.534.164,31
TOTAL	182.163.186,91	18.383.440,90	200.546.627,81

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL			
Ano	2009	2010	2011
IRPJ	16.316.900,29	25.103.470,52	12.904.507,33
CSLL	5.875.524,11	11.909.854,15	4.318.210,23
TOTAL	22.192.424,40	37.013.324,66	17.222.717,56

Termo de Verificação Fiscal nº 02 No Termo de Verificação Fiscal nº 2 (fls. 94/131) foi abordado o ágio oriundo da aquisição de ações da OPP Química, CNPJ nº 16.313.363/000117, pela ODEQUI, ocorrida em 07 de outubro de 2002, fundamentado na rentabilidade futura da controlada.

Segundo esclarecido pela Braskem, a ODEQUI adquiriu a totalidade das ações da OPP Química de propriedade da OIL, com ágio equivalente a R\$ 73.756.179,57 (setenta e três milhões, setecentos e cinquenta e seis mil, cento e setenta e nove reais e cinquenta e sete centavos), tendo ocorrido pagamento no valor de R\$ 60.499.870,24 (sessenta milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, oitocentos e setenta reais e vinte e quatro centavos).

Referido ágio, registrado em outubro de 2002, foi internalizado pela Braskem, mediante Cisão Parcial da ODEQUI, ocorrida em 31 de março de 2003 (data base de avaliação do

Patrimônio Líquido em 31/12/2002), dos ativos e passivos da OPP Química de sua propriedade.

O contribuinte (Braskem), na condição de incorporador da OPP Química e da ODEQUI, não apresentou o Contrato de Compra e Venda das referidas ações, ou outro documento que fizesse as vezes, nem tampouco o Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas.

Todavia, apresentou, em substituição aos Livros, mais de sete meses após a primeira solicitação, Extrato de Evolução Acionária do Capital da OPP Química, custodiado no Banco Itaú, identificando a ODEQUI, OIL e Credit Lyonnais, como seus acionistas.

De acordo com o Livro Razão da ODEQUI, a empresa contabilizou ágio em conta de Ativo Permanente nos montantes de R\$ R\$ 60.499.870,24 (sessenta milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, oitocentos e setenta reais e vinte e quatro centavos) com contrapartida em conta de passivo circulante, e de R\$ de R\$ 13.256.309,33 (treze milhões, duzentos e cinquenta e seis mil, trezentos e nove reais e trinta e três centavos) referente ao Patrimônio Líquido negativo da controlada OPP Química, com contrapartida em conta de Passível Exigível.

Verificou-se a liquidação da obrigação com a OIL, no montante de R\$ 60.499.870,24, com o registro do débito na conta de Passivo Circulante denominada "Débito a localizar", código nº 2109010030.10, às fls. 40, e, o crédito na conta de Ativo Permanente denominada "Bradesco ODEQUI SP 0516/831697, código nº 110103003019.

A auditoria não pôde mensurar o quanto e se algo foi pago pela aquisição de ações da OPP Química detidas pela OIL, em 07/10/2002.

Os documentos apresentados pela Braskem sugerem que a OPP Química realizou empréstimo à controladora direta ODEQUI, para que esta adquirisse suas próprias ações detidas pela OIL, contudo, mantendo o passivo da segunda (ODEQUI) com a primeira (OPP Química).

Verificadas as movimentações societárias no Capital da OPP Química nas atas de Assembleias Geral e Extraordinária e no Extrato de Evolução Acionária da OPP Química, a despeito dos registros em atraso, os acionistas se encontravam com a seguinte participação acionária no momento anterior a aquisição de ações envolvendo a OIL e a ODEQUI, ocorrida em 07 de outubro de 2002:

Data	Ações ordinárias	Ações Preferenciais Classe "A"	Ações Preferenciais Classe "B"	Empresas
03/10/2002	15.568.524.589	6.587.519.376	-	ODEQUI
	-	19.538.515	529.655.794	OIL
	-	-	4.554.260.600	CREDIT

Da primeira aquisição de ações da OPP Química, de propriedade da OIL, pela ODEQUI Consoante Extrato de Evolução Acionária da OPP Química, observou-se que no dia 04 de outubro de 2002, o Credit Lyonnais alienou 203.516.034 (duzentas e três milhões, quinhentas e dezesseis mil, trinta e quatro) ações Preferenciais Classe "B" à OIL. Na verdade foi uma devolução de ações para fins de liquidação de operação financeira ocorrida no passado entre Credit Lyonnais e OIL, segundo informações obtidas no Prospecto Definitivo de Oferta Pública de Distribuição Primária de Ações Preferenciais Classe "A" de Emissão da Braskem.

Foi registrado no Livro Razão da ODEQUI (fl. 03) no dia 03 de outubro de 2002, um envio de recursos para liquidação da aquisição de ações da OPP Química, de

propriedade da OIL. Corroborando esta informação, o Banco Credit Agricole Brasil S/A, nova denominação do Banco Credit Lyonnais, CNPJ nº 75.647.891/000171, apresentou Contrato de Câmbio, na condição de vendedor, e a ODEQUI, na condição de comprador, evidenciando a remessa de valores para a OIL, neste mesmo dia.

Do pagamento realizado pela Braskem e não pela ODEQUI:

Intimada a apresentar comprovantes de pagamento pela aquisição de ações da OPP Química, a Braskem alegou em duas respostas dificuldades em apresentá-los; teve deferida dilação de prazo, vencido o qual, nada apresentou, restando à fiscalização a obtenção dos extratos bancários mediante RMF Requisições de Informações Financeiras.

Constatou-se que a conta corrente 831697, agência 0516, do Banco Bradesco, na realidade pertencia à Braskem e não à ODEQUI que, conforme asseverado pelo Bradesco, não manteve conta ou qualquer relacionamento com a instituição entre 2001 e 2005.

Essa constatação evidenciou que os recursos enviados ao exterior para a aquisição de ações com expressivo ágio interno ou liquidação de passivo com o Credit Lyonnais originaram-se da Braskem e não da ODEQUI. Resta claro que a intenção da Braskem era a aquisição de 100% das ações da OPP Química para em seguida incorporá-la, fato ocorrido no dia 31 de março de 2003, com data base de 31 de dezembro de 2002.

Da simulação dos empréstimos realizados a ODEQUI pela OPP Química e seus efeitos nos encontros de contas contábeis realizados entre os integrantes da Organização Odebrecht Na operação abordada no Termo de Verificação Fiscal nº 1, ocorrida em 30/04/2002, em que a OPP PP adquiriu ações da ODEQUI com expressivo ágio interno/artificial no valor de 1,972 bilhão, a OPP PP registrou na contabilidade passivo de igual valor, todavia, não o liquidou.

Após a incorporação da OPP PP, a Braskem passou a ter uma obrigação junto a ODEQUI no valor acima mencionado. Para que não houvesse qualquer dispêndio de recursos pela Organização Odebrecht era necessário que a ODEQUI passasse a ser devedora da Braskem e assim fosse possível o encontro de contas contábeis.

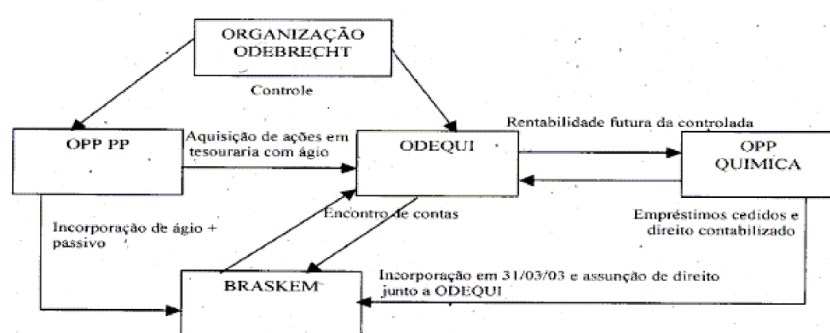
De acordo com os documentos que esta Auditoria analisou, concluiu-se que a Braskem adquiriu diretamente as ações da OPP Química, de propriedade da OIL, com expressivo ágio interno/artificial, todavia, simulou esta operação para que fosse entendida de outra forma, ou seja, a citada aquisição de ações teria sido realizada pela ODEQUI, com único objetivo de eliminar contabilmente o passivo registrado em operação anterior.

No tocante à parcela do ágio registrada no valor de R\$ 13.256.309,33 (treze milhões, duzentos e cinquenta e seis mil, trezentos e nove reais e trinta e três centavos), referente ao Passivo a descoberto da controlada OPP Química, se a Equivalência Patrimonial contabilizada foi revertida e excluída da apuração do Lucro Real, o ágio contabilizado em contrapartida, constituído com base no passivo a descoberto, deveria ser adicionado na apuração face a sua indedutibilidade.

Da consolidação das operações realizadas e conseqüente Infração de glosa com amortização de ágio na Braskem, gerado internamente pelo Grupo Odebrecht, sem qualquer substrato econômico, apenas com fito de redução da carga tributária Após a aquisição de ações da ODEQUI, em 30/04/2002, e posterior incorporação da OPP PP, em 16/08/2002, a Braskem internalizou o ágio, bem como, enorme passivo junto a ODEQUI. Aduz-se que o objetivo de criar tal operação, sem qualquer substrato econômico, era a criação de uma despesa numa empresa operacional, em tese, dedutível para fins fiscais, a teor dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 e a não liquidação financeira do passivo.

Em março de 2003, após a incorporação da OPP Química pela Braskem, parte deste passivo foi liquidado com a ODEQUI, mediante encontro de contas contábeis, mormente, a segunda (Braskem) contabilizar o direito que a primeira (OPP Química)

tinha sobre a terceira (ODEQUI), oriundo dos empréstimos realizados para aquisição de ações detidas pela OIL, com ágio. Abaixo resume-se a questão.



A primeira operação de aquisição com ágio interno sem qualquer substrato econômico, envolvendo OPP PP e ODEQUI, trouxe reflexos na operação analisada neste Termo.

A ODEQUI, empresa holding e sem receita da atividade, foi utilizada para receber recursos da OPP Química, que passou a, registrar contabilmente um direito junto àquela. Posteriormente este direito foi transferido a Braskem após a incorporação e eliminado mediante encontro de contas contábeis com a ODEQUI, em face da obrigação contabilizada pela aquisição de ações mantidas em tesouraria por esta.

Para fins de comprovação de que o ágio gerado na operação analisada era interno/artificial, sendo, portanto, ilícito, não era relevante se a aquisição foi realizada pela Braskem ou ODEQUI, porquanto, aquela controla integralmente esta. Apenas fez-se o registro para demonstrar a simulação ocorrida nos eventos fiscalizados, sem contudo, alterar o desfecho dos trabalhos desta Auditoria no que se refere a Glosa do ágio ilícito. Entretanto, registra-se que os efeitos da simulação ocorrida teve consequência na qualificação da multa de ofício aplicada.

Após estas etapas do planejamento tributário em curso, a ODEQUI realizou uma Cisão Parcial vertendo seus ativos e passivos, relacionados a OPP Química, inclusive o ágio recém surgido, para Braskem, sua controladora. Frise-se que esta ação visou à transferência do ágio interno de uma holding não operacional para empresa operacional de 1ª e 2ª geração do ramo Químico e Petroquímico.

Registre-se que no mesmo dia da Cisão Parcial da ODEQUI (31/03/03) que verteu os ativos e passivos relacionados a sua participação na OPP Química, esta foi incorporada pela Braskem, demonstrando cabalmente a intenção de criar uma dedução fiscal e transferi-la para uma empresa operacional com fito exclusivo de reduzir a carga tributária do Grupo Econômico.

A partir da incorporação da controlada OPP Química, a Braskem inicia a redução da carga tributária através da amortização fiscal do ágio.

A Braskem foi constituída em 16 de agosto de 2002 para ser o braço operacional do Grupo Odebrecht no ramo químico e petroquímico do Pólo de Camaçari, integrando/incorporando diversas empresas de 1ª (Copene) e 2ª gerações (Politeno, Polialden, Proppet, Nitrocarbono, OPP Química, Trikem, entre outras). Por isso, é possível constatar que antes de cada incorporação destes ativos, foram criados ágios, notadamente entre empresas controladas/ligadas, sem qualquer substrato econômico.

Ressalte-se que o passivo surgido oriundo destas operações internas foi transferido para Braskem e liquidado ao longo do tempo através de encontros de contas contábeis entre empresas partícipes do Grupo Econômico, evidenciando assim, o caráter aparente das transações.

Da qualificação da multa de ofício.

Verificou-se que as Atas de Assembléia Geral Extraordinária e Atas de Reunião de Diretoria da ODEQUI não fizeram menção a aquisição de ações com ágio, demonstrando a intenção de não dar a efetiva publicidade às operações intragrupo realizadas; A própria Braskem enviou recursos a OIL, conforme informações prestadas pela instituição financeira, todavia, fez transparecer que a ODEQUI o teria feito, para possibilitar o pretendido encontro de contas com o enorme passivo que a Braskem mantinha com a ODEQUI, por conta do ágio registrado em 30/04/02 na aquisição de ações da ODEQUI; O ágio ocorrido na operação foi interno, portanto, ilícito, não fazendo diferença a identificação do adquirente das ações, se Braskem ou ODEQUI, porque ambas eram integrantes do mesmo grupo econômico; Foi simulado um empréstimo da OPP Química para a ODEQUI (sua controladora),

para que esta adquirisse as próprias ações daquela, com o objetivo de gerar um direito a ser transferido à Braskem através da incorporação da segunda (OPP Química),

seguido de encontro de contas contábeis.

Com base nas constatações acima, a multa de ofício referente a estas infrações foi duplicada nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, por entender esta Auditoria que houve Simulação, Sonegação, Fraude e Conluio, praticada pelas empresas Braskem, OPP PP, ODEQUI, OPP Química e OIL.

Do agravamento da multa de ofício.

A contribuinte não apresentou tempestivamente os extratos bancários da ODEQUI, mesmo após dilação de prazo, o que obrigou a Auditoria fiscal a requerer, através de Requisição de Movimentação Financeira RMF, a transferência dos dados bancários referentes a ODEQUI, nem tampouco apresentou o Instrumento de Compra e Venda relativo a aquisição de ações de propriedade da OIL pela Braskem (de fato) ou ODEQUI (formalmente); o contrato de mútuo envolvendo a OPP Química e ODEQUI, que suportou a operação de aquisição de ações daquela, detidas pela OIL; as Demonstrações Financeiras da OIL, subsidiária integral da Braskem e a conseqüente não comprovação do pagamento realizado ao Credit Lyonnais pela OIL, referente a operação ocorrida em 03 de outubro de 2002 Configurou-se que a Braskem, ainda que reiteradamente intimada, de forma deliberada não prestou esclarecimentos indispensáveis ao bom andamento da Auditoria, ficando, portanto, passível de agravamento da multa de ofício, de acordo com parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007.

Como resultado da infração apurada, foram devidos ajustes dos Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa a compensar, bem como o lançamento de multas isoladas pelo não pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, já discriminados no Termo de Verificação Fiscal nº 1.

Constatada a indevida dedução com amortização de ágio interno/artificial oriundo da aquisição de ações da OPP Química, em 07/10/2002, foi recomposta a base de cálculo do IRPJ e CSLL, glosando-se os valores abaixo descritos.

ANO	DESPESA COM AGIO INTERNO
2007	7.375.617,96
2008	7.375.617,96
2009	7.375.617,96
2010	7.375.617,96
2011	7.375.617,96
2012	6.146.348,27
TOTAL	43.024.438,07

Termo de Verificação Fiscal nº 03 No Termo de Verificação Fiscal nº 3 (fls. 132/172) foi abordado o ágio oriundo da aquisição de ações detidas pela OIL (Odebrecht Investments LTD.), da OPP Química, CNPJ nº 16.313.363/000117, pela ODEQUI, ocorrida em 31 de dezembro de 2002, fundamentado na rentabilidade futura da controlada (OPP Química), equivalente a R\$ 422.857.357,94 (quatrocentos e vinte e dois milhões, oitocentos cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e sete reais e noventa e quatro centavos).

Trata-se da segunda aquisição de ações da OPP Química pela ODEQUI, com ágio, ocorrida em 2002, tendo a primeira aquisição, abordada no TVF nº 002, ocorrido em 07 de outubro de 2002.

Ambas as aquisições de ações da OPP Química, tratadas nos TVFs nº 02 e 03, geraram ágio cuja amortização fiscal passou a ser realizada a partir da incorporação da OPP Química pela contribuinte Braskem, ocorrida em 31 de março de 2003.

A controvérsia sobre a aquisição ocorrida em 31 de dezembro de 2002 (TVF nº 03), em relação àquela ocorrida em 07 de outubro de 2002 (TVF nº 02), apresenta as seguintes peculiaridades: a) a impugnante sustenta que a detentora das ações da OPP Química seria a Credit Lyonnais, empresa desvinculada do Grupo Odebrecht, e não a OIL; b) o suposto pagamento pelas ações adquiridas em dez/02 teria sido efetuado pela ODEQUI mesmo, e não pela Braskem, como deduzido em relação às ações adquiridas em out/02.

Segundo informado pela Braskem, a ODEQUI adquiriu em 31 de dezembro de 2002 ações da OPP Química de propriedade da Credit Lyonnais com ágio equivalente a R\$ 422.857.357,94 (quatrocentos e vinte e dois milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e sete reais e noventa e quatro centavos), tendo ocorrido pagamento no valor de R\$ 360.358.123,63 (trezentos e sessenta milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, cento e vinte e três reais e sessenta e três centavos).

A diferença de R\$ 62.499.234,31 (sessenta e dois milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, duzentos e trinta e quatro reais e trinta e um centavos) seria correspondente ao Patrimônio Líquido negativo da controlada OPP Química.

Referido ágio, ocorrido em dezembro de 2002, foi internalizado pela Braskem, mediante Cisão Parcial da ODEQUI, ocorrida em 31 de março de 2003 (data base de *avaliação do Patrimônio Líquido em 31/12/2002*), dos ativos e passivos da OPP Química de sua propriedade.

Os documentos e livros fiscais solicitados e apresentados são os mesmos já abordados no Termo de Verificação Fiscal nº 2.

Consolidando as informações contidas na Demonstração Financeira da ODEQUI e as respostas às intimações fiscais, apresentadas pela Braskem, infere-se que aquela (ODEQUI) teria adquirido ações da OPP Química, de propriedade do Credit Lyonnais, com ágio.

Em face às divergências verificadas entre as informações apresentadas pela Braskem, que confirmavam a aquisição de ações da OPP Química, de propriedade do Credit Lyonnais, pela ODEQUI, e, a Escrita Contábil desta, bem como, Extrato de Evolução Acionária da OPP Química, que indicavam a realização da operação envolvendo diretamente a OIL e a ODEQUI, esta Auditoria, através de contato telefônico realizado, em 04 de dezembro de 2013, com a Sra Carolina Landim, procuradora e responsável pelo atendimento à fiscalização, solicitou mais uma vez que a empresa esclarecesse a controvérsia.

De acordo com o Livro Razão da ODEQUI, a empresa contabilizou ágio em conta de Ativo Permanente nos montantes de R\$ 360.358.123,63 (trezentos e sessenta milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, cento e vinte e três reais e sessenta e três centavos)

com contrapartida em conta de passivo circulante, e de R\$ 62.499.234,31 (sessenta e dois milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, duzentos e trinta e quatro reais e trinta e um centavos) referente ao Patrimônio Líquido negativo da controlada OPP Química, com contrapartida em conta de Passível Exigível.

Verificou-se a liquidação da obrigação com a OIL, no montante de R\$ 360.358.123,63, com o registro do débito na conta de Passivo Circulante denominada "Débito a localizar", código nº 2109010030.10, às fls. 40, e o crédito na conta de Ativo Circulante denominada "Credit OPP Química AG. 001 C/C 10008438", código nº 110103048003, às fls. 04. Destaca-se que a saída dos recursos se deu em 17 de dezembro de 2002 e a contabilização e liquidação do passivo ocorreram em 31 de dezembro de 2002.

O histórico do lançamento contábil, acima mencionado, relativo a saída dos recursos, código da conta nº 110103Q48003, às fls. 04, ratifica que a compra das ações da OPP Química, de propriedade da OIL, foi realizada pela ODEQUI.

Os documentos apresentados pela Braskem sugerem que a OPP Química realizou empréstimo a controladora direta ODEQUI, para que esta adquirisse suas ações detidas pela OIL, contudo, mantendo o passivo da segunda (ODEQUI) com a primeira (OPP Química).

Da segunda aquisição de ações da OPP Química, de propriedade da OIL, pela ODEQUI Após a primeira aquisição de ações da OPP Química (712.795.894 ações classe "B" transferidas à ODEQUI), ocorrida em outubro de 2002, as ações da OPP Química apresentavam a seguinte distribuição:

Data	Ações Ordinárias	Ações Preferenciais Classe "A"	Ações Preferenciais Classe "B"	Empresas
08/10/2002	15.568.524.589	6.587.519.376	712.795.894	ODEQUI
	-	19.538.515	20.375.934	OIL
	-	-	4.350.744.566	CREDIT

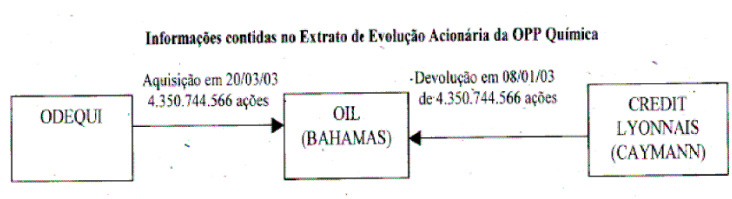
Em seguida, conforme registro efetuado (em atraso) em 08 de janeiro de 2003 no Extrato de Evolução Acionária do Capital da OPP Química, a OIL adquiriu 4.350.744.,566 (quatro bilhões, trezentas e cinquenta milhões, setecentas e quarenta e quatro mil, quinhentas e sessenta e seis) de ações Preferenciais Classe "B" da OPP Química, de propriedade do Credit Lyonnais, em dezembro de 2002.

Às fls. 130, do Prospecto Definitivo de Oferta Pública de Distribuição Primária de Ações Preferenciais Classe "A" de Emissão da Braskem, descreveu a operação acima mencionada como ocorrida em dezembro de 2002, para quitação de uma transação financeira de securitização de dividendo, cuja consequência foi a devolução das ações da OPP Química, de propriedade do Credit Lyonnais, a OIL.

Conforme um segundo registro efetuado, também em atraso, em 20 de março de 2003, a OIL alienou 4.371.120.500 (quatro bilhões, trezentas e setenta e um milhões, cento e vinte mil e quinhentas) ações preferenciais classe "B" e 19.538.515 (dezenove milhões, quinhentas e trinta e oito mil, quinhentas e quinze) ações preferenciais classe "A", totalizando as 4.390.659.015, da OPP Química, para a ODEQUI, com expressivo ágio interno, em 31/12/2002.

A despeito dos registros de operações no referido Extrato serem realizados com atraso, tratam-se de duas operações distintas ocorridas em dezembro de 2002, a primeira (transferência de ações da OPP Química do Credit Lyonnais para a OIL) registrada em 08 de janeiro de 2003 e a segunda (aquisição de ações da OPP Química da OIL pela ODEQUI) registrada em 20 de março de 2003.

Assim, pode-se concluir que a operação envolvendo a OIL e o Credit Lyonnais antecedeu a alienação de ações daquela (OIL) para a ODEQUI, conforme diagrama abaixo:

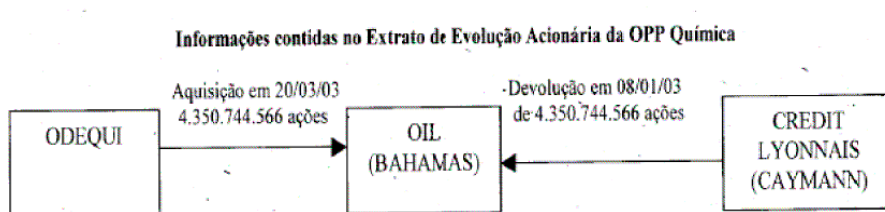


Ou seja, as ações da OPP Química adquiridas pela ODEQUI em dezembro de 2002 eram de propriedade da OIL, que as adquiriu do Credit Lyonnais.

O argumento de que a OIL teria apenas intermediado a transação entre Credit Lyonnais e ODEQUI, tal como sustentado pela impugnante, a despeito da apresentação, pelo próprio Credit Lyonnais, de Contrato de Câmbio, no valor de R\$ 360.358.123,63 (trezentos e sessenta milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, cento e vinte e três reais e sessenta e três centavos), em que figuram o Credit Lyonnais como vendedor e a ODEQUI como compradora, não resiste à constatação de que o efetivo recebedor do montante em questão foi a empresa OIL, sediada no paraíso fiscal das Bahamas.

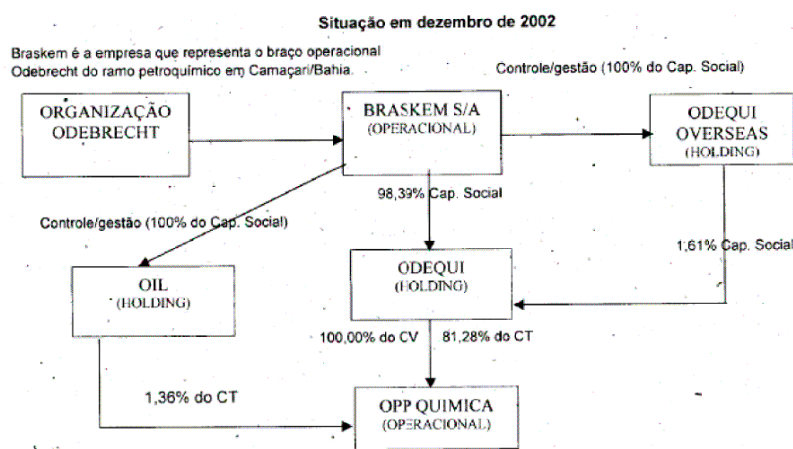
Consoante os documentos apresentados a esta Auditoria pela Braskem e terceiros, e, do todo acima exposto, concluiu-se que a ODEQUI adquiriu ações da OPP Química, de propriedade da OIL, em 31 de dezembro de 2002, com ágio interno/artificial, cujo pagamento não foi devidamente comprovado. Outrossim, constatou-se que em nenhum momento a ODEQUI adquiriu ações da OPP Química de propriedade do Credit Lyonnais, como fora informado pela Braskem em resposta às intimações fiscais.

De acordo com o Extrato de Evolução Acionária da OPP Química, no dia 08 de janeiro de 2003, houve Transferência de ações desta, de propriedade do Crédit Lyonnais, para OIL. Segundo o Extrato, conforme registro em atraso efetuado em 20 de março de 2003, a OIL alienou suas ações da OPP Química para a ODEQUI, com ágio, em 31/12/02. Sabe-se que o referido Extrato incluía as operações com atraso, entretanto, pode-se concluir que a operação envolvendo a OIL e o Crédit Lyonnais antecedeu a alienação de ações daquela (OIL) para a ODEQUI, conforme diagrama abaixo.



Envio de recursos para liquidação da aquisição de ações da OPP Química, de propriedade da OIL, foi registrado no Livro Razão da ODEQUI no dia 17 de dezembro de 2002. Corroborando esta informação, o Banco Credit Agricole Brasil S/A, nova denominação do Banco Credit Lyonnais, CNPJ nº 75.647.891/000171, em atendimento a RMF expedida em 21/10/13, apresentou Contrato de Câmbio, na condição de vendedor, e a ODEQUI, na condição de comprador, no valor correspondente a R\$ 360.358.123,63 (trezentos e sessenta milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, cento e vinte e três reais e sessenta e três centavos). Ressalta-se que o recebedor do montante em questão foi a empresa OIL, sediada no paraíso fiscal das Bahamas.

Ligação entre os partícipes. Controle exercido pela Braskem no Capital da ODEQUI e da OIL. A mesma relação de controle entre os partícipes da operação, todos integrantes da Organização Odebrecht, verificada no momento da aquisição das ações da OPP Química pela ODEQUI, em outubro de 2002, permaneceu até a segunda aquisição de ações, ora apreciada, conforme diagrama abaixo:



Pagamento não comprovado, em tese, realizado pela ODEQUI, referente à aquisição de ações da OPP Química, de propriedade da OIL.

Dos extratos bancários e comprovantes de remessa de numerário ao exterior.

Conforme relatado no TVF nº 02, a contribuinte não atendeu à intimação para apresentação dos extratos bancários relativos às operações analisadas, tendo sido necessária a emissão de RMF (Requisição de Movimentação Financeira) às instituições financeiras.

Consolidando os fatos acima citados e documentos apresentados pela Braskem e Instituição Financeira é possível inferir que a OPP Química realizou empréstimos a ODEQUI para a aquisição de suas ações, com ágio, de propriedade da OIL e que de fato houve a remessa ao exterior no montante acima discriminado.

Do possível pagamento realizado pela OIL ao Credit Lyonnais, pela quitação de operação financeira. Da provável incorrência de pagamento efetuado pela ODEQUI, na aquisição, com ágio, de ações da OPP Química de propriedade da OIL.

De fato houve remessa de numerário ao exterior, envolvendo ODEQUI e OIL.

Analisando-se diversos documentos, verificou-se que a citada remessa foi realizada para quitação de operação financeira envolvendo a Organização Odebrecht e o Credit Lyonnais.

No Prospecto Definitivo de Oferta Pública de Distribuição Primária de Ações Preferenciais Classe "A" de emissão da Braskem, obtido na internet, consta, a fl. 130,

que a operação registrada em 08/01/03, ocorreu de fato em dezembro de 2002, para quitação de uma transação financeira de securitização de dividendo, cuja consequência foi a devolução das ações da OPP Química, de posse do Credit Lyonnais para a ODEQUI.

Isto posto, não resta dúvida de que a operação de aquisição de ações da OPP Química com ágio, de propriedade da OIL, pela ODEQUI, não foi liquidada mediante dispêndio financeiro.

A Braskem foi devidamente intimada a apresentar demonstrações financeiras, contratos de mútuos, comprovantes de pagamentos, documentos cuja conservação pela contribuinte mostra-se obrigatória nos termos do artigo 37 da Lei nº 9.430/97. *A recusa em apresentar a documentação solicitada, por conta dessa obrigatoriedade legal, confirma a glosa das referidas deduções.*

Das razões para formalização de empréstimo, entre controlada OPP Química e controladora ODEQUI, cujo único objetivo foi evitar dispêndio financeiro Conforme relatado no TVF nº 02, após a incorporação da OPP PP, a Braskem internalizou um ágio interno e um passivo perante a ODEQUI de igual valor, de 1,972 bilhão, cuja quitação não demandou qualquer dispêndio financeiro em virtude da simulação de empréstimo entre OPP Química e ODEQUI, supostamente realizado para quitação das ações da própria OPP Química adquiridas pela ODEQUI, em outubro e dezembro de 2002.

A despeito de a OPP Química apresentar vultoso passivo a descoberto no período imediatamente anterior ao empréstimo, conforme verificado na Demonstração Financeira e balancetes apresentados, a empresa contraiu empréstimos com o objetivo de repassar tais valores a ODEQUI para a aquisição de suas próprias ações detidas por acionistas estrangeiros.

A Avaliação do Patrimônio Líquido da OPP Química para fins de incorporação foi realizada em 31 de dezembro de 2002, por isso, a Organização Odebrecht já sabia que esta obrigação seria internalizada pela Braskem (incorporadora). Neste caso não faria qualquer diferença, em tese, se a OPP Química adquirisse suas próprias ações e as mantivesse em tesouraria ou emprestasse os recursos para que a ODEQUI realizasse a operação, ou mesmo, se a própria Braskem adquirisse o investimento.

Todavia, consoante as premissas contidas neste item, sabia-se que a Braskem tinha uma enorme dívida com sua controlada ODEQUI e não pretendia liquidá-la mediante dispêndio financeiro efetivo.

As operações contábeis que possibilitaram esse encontro de contas, com o objetivo específico de eliminação de passivo, foram minudenciadas a fls. 16 a 20 do TVF nº 01.

Consideração indevida do ágio referente ao Passivo a descoberto da controlada OPP Química.

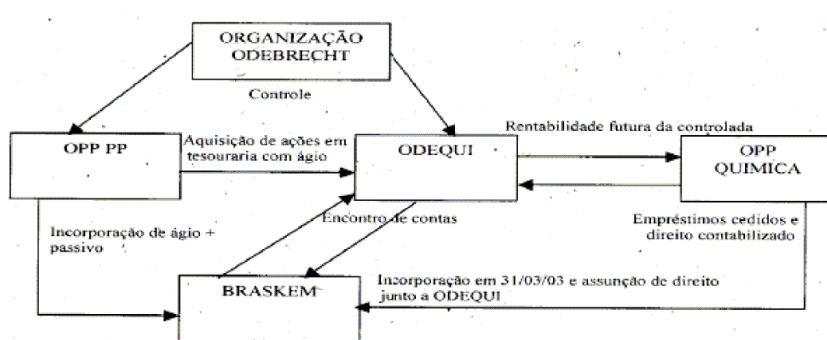
No tocante à parcela do ágio registrada no valor de R\$ 13.256.309,33 (treze milhões, duzentos e cinquenta e seis mil, trezentos e nove reais e trinta e três centavos), referente ao Passivo a descoberto da controlada OPP Química, se a Equivalência Patrimonial contabilizada foi revertida e excluída da apuração do Lucro Real, o ágio contabilizado em contrapartida, constituído com base no passivo a descoberto, deveria ser adicionado na apuração face a sua indedutibilidade.

Da consolidação das operações realizadas e conseqüente Infração de glosa com amortização de ágio na Braskem, gerado internamente pelo Grupo Odebrecht, sem qualquer substrato econômico, apenas com fito de redução da carga tributária Após a aquisição de ações da ODEQUI, em 30/04/2002, e posterior incorporação da OPP PP, em 16/08/2002, a Braskem internalizou o ágio, bem como, enorme passivo junto a

ODEQUI. Aduz-se que o objetivo de criar tal operação, sem qualquer substrato econômico, era a criação de uma despesa numa empresa operacional, em tese, dedutível para fins fiscais, a teor dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 e a não liquidação financeira do passivo.

Conforme minudentemente esclarecido pela fiscalizado, em março de 2003, após a incorporação da OPP Química pela Braskem, parte deste passivo foi liquidado com a ODEQUI, mediante encontro de contas contábeis, mormente, a segunda (Braskem) contabilizar o direito que a primeira (OPP Química) tinha sobre a terceira (ODEQUI),

oriundo dos empréstimos realizados para aquisição de ações detidas pela OIL, com ágio, consoante abaixo ilustrado:



O ágio contabilizado na aquisição das ações da OPP Química ocorrida em 31 de dezembro de 2002 trilhou o mesmo caminho que o ágio oriunda da aquisição ocorrida em 07 de outubro de 2002, sendo iniciada, a partir da incorporação da controlada OPP Química, em 30 de março de 2003, a redução da carga tributária através da amortização fiscal do ágio.

Da qualificação da multa de ofício.

Os motivos que justificaram a qualificação da multa de ofício nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, são os mesmos consignados pela autoridade fiscal no TVF nº 02, com exceção do questionamento sobre a identidade do real comprador das ações (Braskem ou Odequi),

quais sejam:

- a) os atos praticados foram meramente formais, sem substância econômica, o que se evidenciou na verificação de que as Atas de Assembleia Geral Extraordinária e Atas de Reunião de Diretoria da ODEQUI não fizeram menção a aquisição de ações com ágio;
- b) O ágio ocorrido na operação foi interno, portanto, ilícito;
- c) Foi simulado um empréstimo da OPP Química para a ODEQUI (sua controladora),

para que esta adquirisse as próprias ações daquela, com o objetivo de gerar um direito a ser transferido à Braskem através da incorporação da segunda (OPP Química),

seguido de encontro de contas contábeis.

Com os mesmos fundamentos de fato (negativa em apresentar tempestivamente os extratos bancários da ODEQUI; não apresentação do instrumento de compra e venda relativo à aquisição de ações da OPP Química, do contrato de mútuo firmado entre OPP Química e ODEQUI, das demonstrações financeiras da OIL e conseqüente não comprovação do pagamento pela quitação de operação financeira envolvendo o Credit Lyonnais e a OIL), a fiscalização agravou a multa de ofício sobre os tributos devidos, de acordo com parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da lei 9.430/96, com nova redação dada

pela Lei 11.488/2007, em razão da glosa da amortização do ágio oriundo da aquisição de ações da OPP Química de dezembro de 2002.

Constatada a indevida dedução com amortização de ágio interno/artificial, foi recomposta a base de cálculo do IRPJ e CSLL, glosando-se os valores abaixo descritos.

ANO	DESPESA COM AGIO INTERNO
2007	42.285.735,79
2008	42.285.735,79
2009	42.285.735,79
2010	42.285.735,79
2011	42.285.735,79
2012	42.285.735,79
TOTAL	253.714.414,74

Como resultado da infração apurada, foram devidos ajustes dos Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa a compensar, bem como o lançamento de multas isoladas pelo não pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, já discriminados no Termo de Verificação Fiscal nº 1.

Termo de Verificação Fiscal nº 04 O TVF nº 4 apresenta em comum com o TVF nº 1 a abordagem de uma mesma operação societária, a de aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, em 30 de abril de 2002, que originou o ágio fundamentado na rentabilidade futura das controladas OPP Química e Trikem.

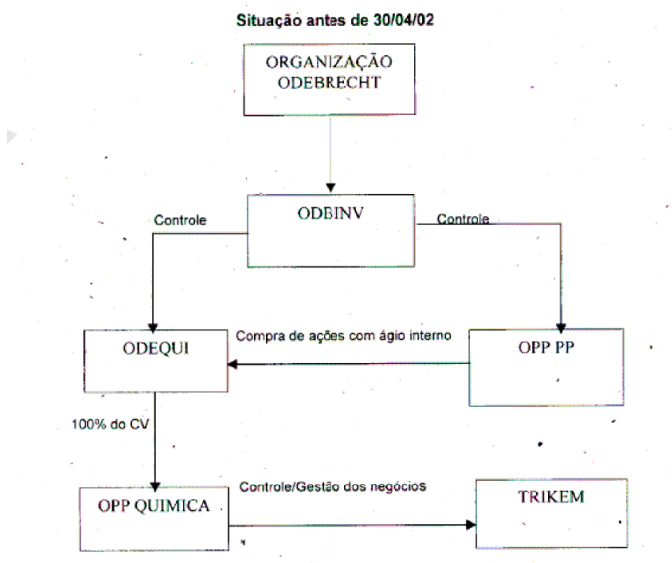
O TVF nº 1, porém, tratou da parcela do ágio contabilizado na operação referente à rentabilidade futura da controlada OPP Química, ao passo que no TVF nº 4, a parcela do ágio tratada refere-se à rentabilidade futura da controlada indireta Trikem S/A, que passou a ser fiscalmente amortizada pela Braskem com a incorporação daquela (Trikem S/A), em 15 de janeiro de 2004.

O ágio fundamentado economicamente na rentabilidade futura da Trikem, equivaleu a R\$ 586.594.218,00 (quinhentos e oitenta e seis milhões, quinhentos e noventa e quatro mil, duzentos e dezoito reais).

Conforme relatado no TVF nº 1, a operação que gerou o ágio oriundo da compra, em 30/04/2002, pela OPP PP, das ações correspondentes a 87,98 % do capital social da ODEQUI, mantidas em tesouraria, pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92 (R\$ 1.972 milhões), dos quais R\$ 1.630.796 mil tinham como fundamentação econômica a mais valia do ativo imobilizado e R\$ 341.659 mil a rentabilidade futura de investidas.

De acordo com memória de cálculo e esclarecimentos apresentados pela Braskem, parte do ágio outrora fundamentado pela mais valia de ativos da controlada Trikem (R\$ 947.494.815,08), modificou-se para rentabilidade futura dessa controlada, sendo essa parcela equivalente a R\$ 586.594.218,00.

Assim como as demais empresas envolvidas na aquisição de ações da ODEQUI (OPP PP, ODEQUI, OPP Química S/A e ODBINV S/A) a Trikem S/A também mostrou-se ligada ao grupo, conforme diagrama abaixo:



modificações nas participações societárias do Grupo; à não comprovação do pagamento pela aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP; ao aumento do Capital Social da COPENE (Braskem S/A) proveniente da contabilização indevida do ágio interno/artificial relativa à aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, concluindo, nos mesmos termos, na impossibilidade de contabilização e amortização pela Braskem do ágio analisado, bem como, na qualificação e agravamento da multa de ofício.

A auditoria ajustou os prejuízos e bases negativas de CSLL em virtude da glosa efetuada e calculou as multas isoladas de 50%, sobre a falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa.

Constatada a indevida dedução com amortização de ágio interno/artificial, foi recomposta a base de cálculo do IRPJ e CSLL, glosando-se os valores abaixo descritos.

ANO	DESPESA COM AGIO INTERNO	GLOSA Parte B Lalur	TOTAL
2009	57.635.343,36	11.781.453,02	69.416.796,38
2010	57.635.343,36	11.781.453,02	69.416.796,38
2011	57.635.343,36	11.781.453,02	69.416.796,38
2012	28.432.448,65	3.927.151,03	32.359.599,68
TOTAL	201.338.478,73	39.271.510,09	240.609.988,82

IMPUGNAÇÕES E ADITAMENTOS

Cientificada dos Autos de Infração e dos respectivos Termos de Verificação Fiscal nº 1, nº 2, nº 3 e nº 4, em 27/12/2013, a contribuinte apresentou, em 28/01/14, petição (fls.

21.709/21.711) para que o feito fosse desmembrado em dois processos e para apresentar duas impugnações distintas, tendo, na oportunidade, apresentado a impugnação relativa aos Termos de Verificação Fiscal nº 2 e nº 3 (fls. 21.787/21.928) e outros documentos (fls. 21.929/22.126).

Em 07/02/2014, a contribuinte apresentou aditamento à impugnação relativa aos Termos de Verificação Fiscal nº 2 e nº 3 (fls. 24.629/24.639) e aditamento à impugnação relativa aos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e nº 4 (fls. 24.866/24.872),

tendo também apresentado, somente nessa data, impugnação relativa aos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e nº 4 (fls. 24.873/25.001).

Em seguida, e em síntese, as alegações de defesa apresentadas em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e nº 4 e em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 2 e nº 3:

Impugnação em face dos TVF nº 1 e nº 4:

Na impugnação de fls. 24.873/25.001, a contribuinte contestou a glosa das deduções analisadas nos TVF nº 01 e 04, que trataram, respectivamente, das seguintes operações:

a) Termo de Verificação Fiscal nº 1 Aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP (OPP Produtos Petroquímicos) em 30 de abril de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura da investida OPP Química, equivaleria a R\$ 341.555.975,44 (trezentos e quarenta e um milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos);

b) Termo de Verificação Fiscal nº 4 Aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP (OPP Produtos Petroquímicos) em 30 de abril de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura da investida Trikem, equivaleria a R\$ 586.594.218,00 (quinhentos e oitenta e seis milhões, quinhentos e noventa e quatro mil, duzentos e dezoito reais); Os argumentos da impugnante na peça em comento apresentam-se sintetizados a seguir:

I. SÍNTESE DA AUTUAÇÃO A fiscalização acusa a impugnante de ter deduzido ágio indevidamente porque a)

supostamente gerado internamente, de forma artificial e fictícia, a partir da avaliação econômica do patrimônio de empresa supostamente sujeita a controle comum ao da Impugnante, Odebrecht Química S.A. (doravante "ODEQUI"), avaliação esta atrelada à sua participação indireta no capital da OPP Química S.A. (doravante "OPP Química") e da Trikem S.A. (doravante "Trikem"); e **b)** supostamente não houve efetivo pagamento pelo investimento realizado com ágio na aquisição das ações da ODEQUI; A acusação fiscal implicou a glosa de deduções de ágio realizadas pela Impugnante entre 2007 e 2012, demandando a recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos referidos anos-calendário, apurando-se tributo a pagar em 2007, 2010 e 2011, bem como redução dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL em 2008, 2009 e 2012; O Auto de Infração é insubsistente em face das seguintes razões:

(i) Preliminarmente: a Impugnante tomou ciência dos TVFs e do demonstrativo de cálculo do Auto de Infração em 27/12/2013, porém apenas em 08/01/2014 foram disponibilizados os elementos de prova que integram o lançamento. Por esse motivo, o prazo de defesa foi sobremaneira encurtado, o que motivou a impetração de Mandado de Segurança em que lhe restou garantida a devolução do prazo processual; **(ii)** Da extinção do crédito tributário:

a) Homologação expressa decorrente da fiscalização aberta em 2008.

b) Decadência do direito de lançar tributos em relação ao ágio formado em 2002, considerando ainda que a primeira amortização do ágio ocorreu em 2003.

c) Decadência em relação a 2007 e 2008. Embora a ciência da acusação fiscal tenha sido dada em 27/12/2013, o lançamento restou finalizado em 2014, resultando na decadência em relação a 2007. Neste caso, também há decadência em relação a 2008, porque inaplicável o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), dada a ausência de fraude/simulação e, ainda que fosse o caso, a orientação jurisprudencial impõe a contagem a partir do fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2008.

d) Decadência em relação a 2007, ainda que o lançamento tivesse sido concluído em 27/12/2013, porque inaplicável o art. 173, inciso I, do CTN, dada a ausência de fraude/simulação e, ainda que fosse o caso, a orientação jurisprudencial impõe a contagem a partir do fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2007 e, além disso, a entrega da DIPJ deflagrou o início da contagem do prazo decadencial.

(iii) Quanto ao ágio:

a) Inocorrência de ágio gerado internamente, uma vez que houve nítido propósito negocial, ausência de controle comum entre as partes envolvidas e participação de terceiros.

b) O investimento com ágio foi, de fato, financeiramente suportado por terceiros, c) Ainda que o ágio tivesse sido gerado internamente, neste caso o direito à dedutibilidade fiscal deve ser reconhecido independentemente das orientações contábeis, além de que a restrição à amortização fiscal de ágio interno somente surgiu com a edição da Medida Provisória (MP) n.º 627/2013, que por sua vez não pode ser aplicada retroativamente.

(iv) Possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio para fins de apuração da CSLL, uma vez que as regras, vedações e restrições previstas para fins de apuração do lucro real não se aplicam para a contribuição.

(v) Ausência de tipificação da multa isolada e impossibilidade de concomitância de multa isolada com a multa de ofício.

(vi) As penalidades aplicadas não podem ser atribuídas à Impugnante em razão da ocorrência de sucessão tributária e os atos foram praticados por terceiros que não exerciam controle sobre a Impugnante.

(vii) Não há que se falar em fraude, sonegação ou conluio a ponto de autorizar a aplicação da multa para 150%.

(viii) Os dd. Auditores Fiscais cometeram equívocos na recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para fins de constituição dos créditos tributários dos anos de 2007, 2010 e 2011, ao desconsiderar os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, de benefícios de dedução e redução de IRPJ, bem como de retenções e estimativas pagas por antecipação. O Fisco também cometeu equívocos na recomposição das bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, para efeito de cálculo da multa isolada.

(ix) É totalmente descabida a majoração da multa já agravada, por suposto não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, entregar arquivos e documentos.

(x) Inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.

II. DA TEMPESTIVIDADE Em 27/12/2013, a Impugnante tomou ciência do Auto de Infração, acompanhado de extensos quatro Termos de Verificação Fiscal, perfazendo 224 páginas; No entanto, somente em 08/01/2014 os dds. Auditores Fiscais formalizaram o processo administrativo com as 21.237 páginas de documentos e provas mencionados nos referidos termos, disponibilizando-os para a análise necessária à elaboração da defesa; Em 15/01/2013, a impugnante requereu ao Ilmo. Delegado da Receita Federal em Camaçari BA (doc. 08), a quem cabe o preparo do processo e encaminhamento à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a necessária devolução do referido prazo processual, visando garantir o exercício pleno do seu direito de defesa, o que, surpreendentemente, em 20/01/2014, lhe foi negado, conforme Comunicação DRF/CCI/SACAT n.º 0053/2014 (doc. 09);

Dentre os documentos constantes do PAF que foram disponibilizados à impugnante somente em 08/01/2014, inúmeros foram obtidos de ofício pela Fiscalização, sem que a

Impugnante tivesse conhecimento deles, tais como extratos bancários e demais informações; III. Termos de Verificação Fiscal nº 0001 e 0004 III. 1. Ágio oriundo da rentabilidade futura da OPP Química e da Trikem A operação que gerou o ágio corresponde à compra, em 30/04/2002, pela OPP PP, das ações correspondentes a 87,98 % do capital social da ODEQUI, mantidas em tesouraria, pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92 (R\$ 1.972 milhões).

Desse valor, R\$ 341.555 mil correspondeu ao ágio fundamentado na rentabilidade futura da ODEQUI, considerando a avaliação de sua controlada direta OPP Química, e R\$ 586.594 mil considerando a avaliação de sua controlada indireta Trikem, pois, em relação a esta última, do valor pago em relação a essa específica sociedade, isto é, R\$ 947.495 mil, 38,09 % correspondeu à mais valia de ativos.

Os dd. Auditores Fiscais consideraram indevidas as amortizações do ágio gerado por vislumbrar um cenário de controle da Odebrecht S.A (ODB) sobre a Impugnante (Braskem SA), a OPP PP, a ODEQUI e, indiretamente, a OPP Química e a Trikem, acrescentando, ainda, que o investimento que deu origem ao ágio teria sido adquirido sem o pagamento correspondente; Em seguida os dd. Auditores Fiscais questionaram o aumento do capital da Impugnante em razão do investimento, bem como a consolidação das operações realizadas e que deflagraram a amortização fiscal do ágio.

III. 1.1. Da ligação/controle comum Antes da operação de compra das ações da ODEQUI pela OPP PP, em 30/04/2002, a ODB era controladora direta de ambas.

Após a operação de compra das ações da ODEQUI, a ODB integralizou capital da OPP PP através da conferência das ações ordinária que a ODB ainda detinha da ODEQUI, correspondentes a 10,41 % do seu capital total, garantindo à OPP PP o controle direto de 98,32% do capital da ODEQUI.

Segundo a fiscalização, o referido ágio não teria substância econômica, porque gerado dentro do mesmo grupo econômico e sem que a operação tivesse sido realizada com independência de negociação e paridade entre os seus participantes (**arm's length**), isto é, em um processo imparcial de valoração em um ambiente de livre mercado.

Utilizaram, como base, o Ofício Circular CVM/SNC/SEP n.º 01, de 14 de fevereiro de 2007 (Circular CVM n.º 01/2007).

III. 1.2. Da ausência de pagamento Em 30/04/2002, quando da compra das ações da ODEQUI, a compradora OPP PP registrou o ágio de R\$ 1.972 milhões a débito no ativo permanente, bem como o mesmo valor a crédito no passivo exigível a longo prazo; Nos meses subsequentes, verificou-se amortização contábil do ágio, sem nenhuma amortização fiscal, que só ocorreu, quanto à parcela do ágio discutida neste processo, a partir da incorporação da OPP Química e a partir da incorporação da Trikem, respectivamente.

Os Auditores Fiscais citam que, em 16/08/2002, a Impugnante foi supostamente constituída e, ato contínuo, incorporou a OPP PP, quando absorveu tanto o ágio quanto o passivo junto à ODEQUI, no valor de R\$ 1.972 milhões; Em 31/03/2003, a OPP Química foi incorporada pela Impugnante que, por sua vez, internalizou o crédito que detinha junto à ODEQUI. A Braskem, portanto, passou a ser credora da ODEQUI, de R\$ 538.013 mil, além de devedora de R\$ 1.972 milhões.

Operou-se, dessa maneira, encontro de contas.

Após a incorporação da OPP Química, a Impugnante teria criado uma conta ativa para contabilizar os direitos e obrigações que a OPP Química tinha junto à ODEQUI, o que incluía mútuos existentes entre tais empresas. De acordo com a contabilidade, a OPP Química possuía mais direitos e, portanto, era credora da ODEQUI no valor de R\$ 338.633 mil. Operou-se, mais uma vez, encontro de contas no mesmo valor.

Segundo os dd. Auditores Fiscais, restava, portanto, a liquidação de R\$ 1.095 milhões, de que a ODEQUI teria direito de receber da Impugnante. Esse valor teria sido liquidado pelo encontro de contas quando a Impugnante incorporou a ODEQUI, em 2005.

III. 1.3. Aumento do capital da Braskem em razão da incorporação da OPP PP (investimentos OPP Química e Trikem)

A consequência da incorporação da OPP PP foi o aumento do capital da Impugnante em R\$ 582.895 mil, realizado mediante a emissão de 1.484.955.464 ações (535.763.077 ordinárias e 949.192.387 preferenciais classe "A"). O valor do aumento de capital da Impugnante foi inferior ao valor do investimento da OPP PP na ODEQUI, já registrado por valor de mercado, uma vez que a OPP PP possuía à data da incorporação, alguns passivos relevantes, incluindo passivos devidos à ODB.

III. 1.4. Consolidação das operações que deflagraram a amortização fiscal do ágio Os dd. Auditores Fiscais entendem que o ágio contabilizado e amortizado não tem o condão de existir no mundo contábil e nem de se enquadrar nas disposições dos arts.

7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/1997, que trata de amortização ocorrida de fato, de ágio na aquisição de investimento surgido entre partes independentes e com efetivo dispêndio comprovado.

III. 2. Qualificação da multa por prática de sonegação Os dd. Auditores Fiscais imputaram à Impugnante a responsabilidade pela geração do ágio na aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP (sua incorporada), além da responsabilidade pela emissão das debêntures pela OPP PP em favor da ODB, aplicando, por conseguinte, a penalidade qualificada de 150 % sobre as glosas perpetradas (o dobro de 75 %).

III.3. Agravamento da multa de ofício pelo não atendimento a intimações Os Auditores Fiscais entenderam que a Impugnante embaraçou os trabalhos de fiscalização, pois deixou de apresentar, no prazo assinado em termo de intimação fiscal, o Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferência de Ações Nominativas da ODEQUI e da OPP PP, além do instrumento de compra e venda das ações da ODEQUI, ou documento que fizesse as vezes, muito embora tenham conseguido identificar os agentes participantes das operações de aquisição de ações com ágio e respectivas participações no capital social através de informações contidas em atas de assembléia fornecidas pela Impugnante.

III.4. Prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL a compensar Os dd. Auditores Fiscais não efetuaram a compensação de ofício dos prejuízos acumulados, no ano-calendário de 2007, até o limite de 30 %, porque, naquele ano, a própria Impugnante compensou valor inferior ao limite legal de 30 % de que dispunha e, além disso, a Impugnante utilizou, em 2009, todo o saldo de prejuízos fiscais na amortização de parcelamento de débitos autorizada pela Lei n.º 11.941/2009.

Quanto à CSLL do ano-calendário de 2007, informam os dd. Auditores Fiscais que toda a base de cálculo negativa já havia sido abatida do lucro apurado, não restando saldo a compensar.

Em relação aos anos-calendários de 2008, 2009, 2011 e 2012, contudo, os dd. Auditores Fiscais procederam à compensação de ofício, tanto do valor do prejuízo fiscal quanto da base de cálculo negativa de CSLL, no valor da glosa de despesas de ágio.

Considerando a utilização, pela Impugnante, dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL para fins de quitação dos parcelamentos disponíveis no âmbito da MP n.º 470/2009, os dd. Auditores Fiscais eliminaram o saldo disponível no ano de 2010 e, por isso, efetuaram lançamento do valor total das glosas perpetradas.

Essa compensação de ofício reduziu o saldo final, em 2012, do valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL. Com efeito, os Auditores Fiscais intimaram a Impugnante a retificar o LALUR1 e o LACS.

III.5. Multa Isolada pela Falta de Pagamento de Estimativas.

Sobre o valor da diferença entre o que foi recolhido e o que supostamente deveria ter sido recolhido, os dd. Auditores Fiscais efetuaram o lançamento de ofício da multa isolada no importe de 50%.

IV. FATOS: contexto da reestruturação do Polo Petroquímico de Camaçari IV. 1. A formação do Polo Petroquímico Brasileiro e o "Nó Societário do Polo Petroquímico de Camaçari" IV.2. A reestruturação do setor petroquímico leilão dos ativos da ESAE e consolidação do controle acionário Relata etapa de consolidação da indústria petroquímica nacional, em que foi desatado o Nó Societário do Polo Petroquímico de Camaçari, mediante a simplificação de sua estrutura corporativa.

Relata que o Grupo Odebrecht e o Grupo Mariani, após duas tentativas frustradas de venda em leilão dos ativos do Polo Petroquímico de Camaçari promovidas em 2000 e 2001, resolveram alterar a estratégia e comprar esses ativos, formando uma parceira na sociedade "Nova Camaçari Participações S/A", especificamente constituída para vencer o terceiro leilão realizado pelo Banco Econômico em 25/07/2001.

Vencedora desse terceiro leilão, a Nova Camaçari adquiriu o controle da Norquisa que, por sua vez, controlava a COPENE (a totalidade das ações ordinárias de emissão da ESAE (subsidiária do Banco Econômico), que detinha participação relevante na Norquisa e, conseqüentemente, na COPENE.

A compra dos ativos negociados nesse terceiro leilão estava condicionada à compra, pelo vencedor do leilão, das ações da Norquisa detidas pela Petronor (controlada da Polialden), a fim de que, com essa compra, fosse garantido ao comprador o controle da Norquisa e, conseqüentemente, o controle da própria COPENE.

Em obediência à deliberação do Conselho de Administração da COPENE realizada antes do Terceiro Leilão, em 24/07/2001, que aprovou a compra dos chamados Ativos Nordeste Operacionais junto ao vencedor do Terceiro Leilão, a COPENE comprou as ações da Nova Camaçari por valor simbólico.

Com a incorporação da Nova Camaçari em 28/09/2001 (doe. 23), a COPENE assume os seus direitos e obrigações, dentre os quais estão os ativos petroquímicos de segunda geração, alienados no âmbito do leilão.

Ao final dessa etapa, os grupos Odebrecht e Mariani passaram a controlar a COPENE, através da aquisição de ações representativas da maioria do capital votante da Norquisa, e a COPENE passou a deter os ativos petroquímicos de segunda geração adquiridos no âmbito do leilão.

Com isso, encerrou-se a primeira etapa da consolidação da indústria petroquímica nacional, com a concentração de parte das indústrias de segunda geração na COPENE.

IV.3. A integração dos ativos petroquímicos dos grupos Odebrecht e Mariani na COPENE e formação da Braskem Dando continuidade a um plano claro e desejado pelos diversos setores da economia, impunha-se, ainda, a conferência do restante dos ativos petroquímicos do grupo Odebrecht e Mariani, à COPENE, o que demandou a transferência do restante dos ativos das empresas de segunda geração de propriedade dos grupos Odebrecht, quais sejam, OPP Química, Trikem etc, controladas diretamente pela ODEQUI e indiretamente pela ODB e Grupo Odebrecht.

Para facilitar a transferência de todos os ativos petroquímicos para a COPENE, a ODB precisou consolidar as empresas relevantes em uma cadeia. Dando início a este procedimento, em 30/04/2002 a OPP PP adquiriu as ações de emissão da ODEQUI pelo valor econômico de R\$ 1.972 milhões, equivalente a 87,98 % do capital social da ODEQUI.

A próxima etapa no contexto da reorganização era, portanto, a transferência da OPP PP, que havia se estabelecido regularmente como a **holding** dos investimentos petroquímicos do grupo, para a COPENE.

Com a referida transferência, a COPENE poderia então proceder com a subsequente incorporação das empresas da cadeia, bem como dos respectivos ativos industriais necessários à consolidação da cadeia produtiva em uma única estrutura corporativa.

Após avaliação dos ativos a serem incorporados, a COPENE incorporou a OPP PP em 16/08/2002, aumentando o seu capital social em **R\$ 582.895.431,13**, com a emissão de 1.484.955.464 novas ações. Nesta oportunidade, a COPENE também incorporou os ativos petroquímicos do grupo Mariani e alterou sua denominação social para BRASKEM S/A.

Em 31/03/2003, foi aprovada a incorporação das empresas ESAE, Nitrocarbono e OPPQ. Apenas e tão-somente a partir de então a Impugnante iniciou a amortização fiscal do ágio de rentabilidade futura da OPP Química V. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO V.1. Homologação expressa do lançamento em face de fiscalização aberta em 2008 Alega a impugnante já ter sido fiscalizada sobre a base de cálculo da CSLL em 2008 (MPF nº 0510400/00029/08), relativamente aos anos e 2003, 2004, 2005 e 2006, momento em que as dd. Autoridades Fiscais solicitaram livros, documentos e esclarecimentos sobre as operações em questão Considerando que as dd. Autoridades Fiscais deixaram de efetuar o lançamento com base no referido MPF aberto em 2008, de duas uma, (i) o crédito tributário está extinto por homologação expressa, impondo-se reconhecer a impossibilidade de o Fisco questionar o ágio registrado em 2002, devidamente declarado ao Fisco e com seus primeiros efeitos fiscais (ex. amortização)

no ano-calendário de 2003; ou (ii) houve mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

V.2. Decadência

V.2.1. Decadência para desconsiderar ágio formado em 2002 e para lançar tributo em relação a ganho de capital apurado pela ODEQUI no mesmo ano (exclusivo)

O art. 37 da Lei n.º 9.430/1996, numa leitura inicial, dá a entender que é possível uma auditoria fiscal da escrituração do contribuinte desde o período de formação do ágio até o momento em que ocorre a decadência de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a cada amortização do ágio efetivada em exercícios futuros.

Considerando que o termo inicial da decadência deve ser aquele em que a Fiscalização tem o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, esse conhecimento, no caso sob exame, foi oferecido em diversas oportunidades à fiscalização: **(i)** pela entrega das declarações de rendimentos da ODEQUI, que teve ganho de capital na operação de venda das suas ações em tesouraria; **(ii)** pela entrega das declarações de rendimentos da OPP PP, que adquiriu as mencionadas ações em tesouraria; e **(iii)** pelas declarações de rendimentos com registro da amortização do ágio entregues pela Impugnante, na qualidade de incorporadora da OPP PP.

O termo inicial da contagem do prazo decadencial não coincidiria com a data em que houve o ganho de capital em face da desconsideração, pelas dd. Autoridades Fiscais, dos atos praticados pela ODEQUI; A OPP PP, antes de ser incorporada pela

Impugnante, adquiriu as ações da ODEQUI com ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura de ativos das empresas OPP Química e Trikem. Após, a ODEQUI constituiu Reserva de Capital, aumentando seu Patrimônio Líquido, evidenciando ganho na alienação de suas ações em tesouraria.

Esse ganho foi considerado isento pela contribuinte por força da aplicação do art. 442, inciso III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999);

Apurado o ágio e o ganho de capital correspondente, o fisco teria cinco anos para verificar a validade dessa apuração e autuar no caso de irregularidade. Passado o prazo sem proceder qualquer fiscalização, teria o contribuinte o direito à manutenção daquele valor, ainda que tenha ele não sido expressamente homologado pelo fisco.

V.2.2. Decadência para desconsiderar ágio cuja amortização se iniciou em 2003 e 2004, respectivamente, quanto aos investimentos na OPP Química e na Trikem Nos casos em que a amortização do ágio seja efetuada após 5 anos do exercício de apuração do ágio, os agentes fiscais podem apenas questionar os critérios de utilização do ágio e não há mais a possibilidade de glosar a amortização a partir de juízos de valor relativos ao período de sua formação; V.2.3. Decadência em relação aos anos de 2007 e 2008. em razão da ciência dos elementos de prova ter sido realizada após o final do prazo decadencial Embora tenha a ciência do Auto de Infração ocorrido em 27/12/2013, os dd. Auditores Fiscais apenas formalizaram o processo administrativo e proferiram o Despacho de Encaminhamento para a Delegacia da Receita Federal de Camaçari BA em 02/01/2014.

Em 06/01/2014, o Fisco gerou os arquivos magnéticos contendo o processo, conforme a tela de digitalizada de tais arquivos (doc. 05) e, devido ao feriado de 07/01/2014 em Camaçari BA, a Impugnante somente teve acesso aos elementos de prova que consubstanciaram o lançamento em 08/01/2014.

Porém, o Fisco acredita que não haveria decadência em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008 por que parte da premissa que o lançamento teria ocorrido em 2013 e que, em face da ocorrência de fraude e simulação, o ano-calendário de 2007 daria margem à dilação do prazo decadencial em face da contagem pelo art. 173, inciso I, do CTN, que por sua vez atrai a contagem a partir do primeiro do dia exercício seguinte. Pede-se que seja declarada a decadência do direito de constituir o crédito tributário porque o lançamento tornou-se perfeito e acabado apenas em 2014, eis que a ciência de elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito indicado no auto de infração foi realizada depois do término do prazo decadencial, cuja data limite é 31/12/2013 para o período de apuração de 2007, bem como para o período de apuração de 2008 em face da ausência de dolo e simulação, V.2.4. Da inexistência de fraude no procedimento adotado pela Impugnante e a contagem do prazo pelas regras do art 150. § 4º do CTN Se reconhecido o lançamento formalizado em 2014, e sendo integralmente aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, as glosas perpetradas em relação ao ano-calendário de 2008 estariam fulminadas pela decadência (em relação a 2007, independente de dolo/simulação); se não reconhecido o lançamento formalizado em 2014, mas em 27/12/2013, a ausência de fraude/simulação ensejaria o reconhecimento da decadência em relação a 2007, e não a 2008.

V.2.5. Antecipação do prazo decadencial do art. 173 do CTN pela entrega da DIPJ No caso concreto, o suposto fato gerador teria ocorrido em 31/12/2007 e a DIPJ fora apresentada em 30/06/2008 (doc. 3 2). Logo, mesmo que seja aceita a alegação de fraude (o que se admite apenas em prol da argumentação), o prazo decadencial de 5 anos teria se iniciado em 01/07/2008, pois o prazo previsto no art. 173 do CTN foi antecipado para o dia seguinte à data da apresentação da DIPJ, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo dispositivo. Portanto, o prazo decadencial teria se encerrado em 01/07/2013, mais que 5 (cinco) meses da data de lavratura do Auto de Infração, ocorrida somente em 27/12/2013.

V.2.6. Aplicação do recurso repetitivo do E. STJ em relação aos anos-calendários 2007 e 2008. este último em razão da formalização do processo em 2014 Na esteira do entendimento reiterado do E. Conselho de Contribuintes e da C. CSRF, bem ainda do recente entendimento do E. CARF apoiado na decisão proferida em sede de recurso repetitivo pelo E. STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733 / SC, mesmo que se admita a ocorrência de fraude e simulação na apuração dos tributos e, por conseguinte, aplique-se ao o art. 173, inciso I, do CTN, resta evidente a ocorrência da decadência dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2008 (reconhecendo-se o lançamento em 2014) e relativos ao ano-calendário de 2007 (caso se reconheça o lançamento formalizado em 27/12/2013);

VI. DA INOCORRÊNCIA DE ÁGIO GERADO INTERNAMENTE Conforme anteriormente relatado, os grupos Odebrecht e Mariani venceram o terceiro leilão realizado em 25/07/2001, após duas tentativas fracassadas de venda conjunto dos ativos petroquímicos dos grupos Odebrecht, Mariani e Econômico (através da ESAE).

Remanescendo outros ativos petroquímicos do grupo Odebrecht e Mariani a serem integrados na COPENE, no caso do grupo Odebrecht, uma reestruturação societária preparatória foi necessária para que não fosse prejudicado nesse processo de integração, de modo que os seus ativos petroquímicos fossem avaliados a valores de mercado, outorgando-lhe participação na COPENE pela justa proporção dos valores a mercado desses ativos.

Sustenta, ainda, que o aumento do PL da OPP PP em virtude da compra de ações da ODEQUI não prejudicou os acionistas minoritários da COPENE.

De acordo com a ata da AGE realizada em 16/08/2002, a Petroquisa, Petros e Previ, demais acionistas da COPENE, se fizeram presentes e concordaram com a incorporação, evidenciando a intervenção de terceiros em torno do ágio internalizado na Impugnante quando da incorporação da OPP PP.

Estão equivocadas as alegações das dd. Autoridades Fiscais, de que o grupo Odebrecht controlava a COPENE e teria elevado a sua participação no capital desta empresa de forma indevida e em detrimento dos acionistas minoritários. Os demais acionistas da COPENE desejaram a incorporação dos ativos do grupo Odebrecht, que por sua vez não exercia controle algum na época.

E em nenhum momento os dd. Auditores Fiscais questionaram a avaliação dos ativos das empresas do grupo Odebrecht (ODEQUI, OPP Química e Trikem), o que demonstra a lisura da avaliação realizada.

VII. DA EFETIVA AQUISIÇÃO COM ÁGIO, PELA COPENE, DOS ATIVOS PETROQUÍMICOS DA ODEBRECHT

A dívida da OPP PP para com a ODEQUI, cuja legitimidade não se pôs em questão nesta autuação fiscal, foi efetivamente liquidada portanto paga por outros meios disponíveis e autorizados pelo Direito.

Ora, já com a extinção, por incorporação, da OPP PP não havia qualquer sentido econômico, lógico ou jurídico para que a Impugnante efetuasse qualquer pagamento em dinheiro pelas ações, pois, sendo ao mesmo tempo credora e devedora da ODEQUI e, após a incorporação desta última, sendo a COPENE ao mesmo tempo credora e devedora de si mesma, operouse a extinção da dívida pelos institutos da compensação e da confusão, nos estritos termos dos arts. 368 e 381 do Código Civil:

A COPENE, parte independente em relação ao grupo Odebrecht, ao incorporar a OPP PP, efetuou tal transação mediante a emissão de novas ações e assunção de dívidas contidas no acervo incorporado, operação que, tanto em sua essência econômica como

em sua acepção jurídica, representou uma efetiva aquisição dos ativos da OPP PP (mais especificamente a Trikem e a OPP Química, investidas da ODEQUI) pela COPENE.

Na operação de incorporação da OPP PP, não há como refutar que (i) houve emissão de ações pela COPENE no valor total de R\$ 583 milhões; (ii) houve assunção de passivos pela COPENE, no valor total de R\$ 1389 milhões; isso tudo contra a aquisição de empresa com PL negativo (conforme pretende a fiscalização), o que teria ensejado, de qualquer forma, a apuração de um ágio no valor total de R\$ 1.972 milhões.

A legislação tributária em vigor à época, art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, jamais exigiu a figura do "pagamento em dinheiro" para fins de apuração e dedutibilidade do ágio.

Nesse tópico, a impugnante tenta demonstrar, em síntese, que, na operação de aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, foi apurado ágio de forma legítima e em conformidade com a legislação de regência da matéria. Nada obstante, ainda que, por hipótese, a apuração desse ágio possa vir a ser desqualificada, o mesmo ágio teria sido apurado pela COPENE (naquele momento parte independente em relação ao grupo Odebrecht), de forma direta quando da incorporação da OPP PP, porquanto tal operação acabou ocorrendo a valor de mercado, pela qual a COPENE adquiriu a ODEQUI em contraprestação de emissão de suas próprias ações e assunção de passivos, o que resultaria, como de fato resultou, em ágio da ordem de RS 1.972 milhões.

VIII. DO DIREITO À DEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO INTERNO

Ainda que se tratasse de ágio interno, o que não é o caso, mesmo assim a glosa perpetrada pelas dd. Autoridades Fiscais não seria procedente.

De acordo com a redação dos arts. 385 e 386 do RIR/1999 (reproduzindo os arts. 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/1997), não há qualquer restrição posta para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas.

É sabido que qualquer interpretação de cunho não tributário, inclusive oriunda de normas da CVM, não pode ter relevância para fins fiscais, quando divergir das normas tributárias. Esse é o entendimento reiterado do E. CARF.

Antes do advento da MP n.º 627/2013, não havia vedação legal para o reconhecimento de ágio em operações de aquisição em um grupo econômico. A vedação surgiu apenas através dessa recente inovação legislativa.

No caso concreto o registro do ágio e as incorporações que permitiram sua amortização fiscal ocorreram muito antes do advento da Lei n.º 11.638/2007, que supostamente teria indicado uma alteração na legislação tributária para impedir o reconhecimento de ágio em operações entre partes relacionadas, sendo esta inaplicável ao caso em tela.

O argumento dos dd. auditores fiscais no sentido de que o ágio interno não poderia ser aproveitado porque não se seria uma despesa dedutível nos termos do art. 249, inciso I, c/c o art. 299, ambos do RIR/1999, na medida em que não se enquadra no conceito de despesa necessária, usual e normal para a manutenção da fonte, não merece maiores digressões dada a irrefutável inaplicabilidade da regra geral de dedutibilidade de uma despesa para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. A dedutibilidade da despesa de ágio decorre de uma previsão legal específica e, norma especial que é, não subordina-se à regra geral.

IX. DA DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE CSLL

A norma contida no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que sujeita a CSLL às "mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas", não significa que a CSLL possui a mesma base tributável que o IRPJ.

A base de cálculo da CSLL, no que se refere especificamente às deduções, obedece suas próprias regras, contidas, por exemplo, no art. 2.º da Lei nº 7.689/1988 e no art. 13 da Lei nº 9.430/1996.

X. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

De acordo com as normas que regem a responsabilidade pelos tributos (arts. 121, 129 e 139 do CTN), inclusive dos tributos devidos até a data da incorporação (art. 132 do CTN), não pode ser exigida da impugnante multa relativa a infração imputada à empresa sucedida, mesmo sob a alegação de que a sucessora seria responsável porque ambas estariam sob controle comum.

No caso dos autos, restou comprovado que a Impugnante e a OPP PP não possuíam controle comum. A OPP PP era controlada pelo grupo Odebrecht e a Impugnante, por sua vez, possuía seu capital votante pulverizado em diversos acionistas.

XI. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA

XI. 1. Da Ausência de Tipificação da Multa Isolada no Caso Concreto Deve ser cancelada a multa isolada de 50 % pela ausência de recolhimento de estimativas no período de 2009 a 2011, fundada no art. 44, inciso II, alínea V, da Lei n.º 9.430/1996, vez que a legislação aplicável não prevê multa isolada sobre estimativa apurada com base em balancete de suspensão ou redução, mas apenas sobre estimativa apurada com base na receita bruta.

XI. 2. Da Concomitância Indevida da Multa Isolada e da Multa de Ofício A multa isolada sobre estimativas não pagas deve ser afastada também pela aplicação concomitante com a multa de ofício, em virtude dos princípios da razoabilidade, da consunção, da unicidade da pena nos atos administrativos e tributários, da segurança jurídica e da vedação ao confisco;

XII. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

Não há que se falar em qualquer vedação legal a prática do ágio interno à época dos fatos.

Não foram apresentadas provas efetivas e inequívocas da conduta dolosa imputada, o que, desnecessário dizer, não pode jamais legitimar a aplicação da multa de 150%.

O órgão julgador deve socorrer-se da norma contida no art. 112 do CTN, para aplicar a interpretação mais favorável à Impugnante e, portanto, presumir a sua boa-fé.

XII (XIII). DOS ERROS DE CÁLCULOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO XII (XIII). 1. Dos erros de cálculo na apuração dos créditos tributários de IRPJ e CSLL dos períodos de 2007.2010 e 2011 Ressalta-se que, uma vez que os referidos créditos tributários foram apurados consolidando-se as glosas realizadas nos quatro TVFs lavrados pela fiscalização, os itens mencionados abaixo são comuns a todos eles e se refletem no demonstrativo de recomposição apresentado pela impugnante (doc. 37).

- Necessidade de compensação de saldos de prejuízo fiscal acumulado de exercícios anteriores em 2007, considerando que a técnica mais adequada de apuração do IRPJ através de procedimento fiscal é a recomposição de sua base de cálculo mediante a utilização dos prejuízos fiscais apurados até então, obedecido o limite de 30 % do lucro real previsto na legislação.

- Já quanto ao ano de 2008, por exemplo, em que a Impugnante não apurou resultado positivo a ser tributado, mas sim prejuízo fiscal no valor de R\$ 2.925.050.017,94, o procedimento adotado pela fiscalização, contraditoriamente, foi o de reduzir o prejuízo fiscal apurado no ano pela adição à base de cálculo do IRPJ do valor das despesas de ágio que foram glosadas, mesmo tendo o prejuízo fiscal do ano de 2009 sido igualmente

utilizado, de forma integral no âmbito do parcelamento • Necessidade de dedução do benefício fiscal de redução do IRPJ calculado com base no lucro da exploração, nos períodos de 2007, 2010 e 2011 • Necessidade de dedução do benefício fiscal relativo ao PAT nos períodos de 2007, 2010 e 2011 • Necessidade de dedução, dos montantes de IRPJ e CSLL devidos nos períodos de 2010 e 2011, dos saldos de retenções e dos valores pagos por antecipação (ajuste anual)

XII (XIII).2. Dos erros de cálculo na apuração da multa isolada pelo não-recolhimento de antecipações mensais Da mesma forma e pelos mesmos motivos indicados no item anterior, impõe-se também a recomposição adequada das bases de cálculo das antecipações mensais dos períodos de 2009, 2010 e 2011, para efeito de cálculo da multa isolada, devendo ser considerado (i) o Saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de exercícios anteriores passível de compensação em 2009 e 2010; (ii) aumento do valor do adicional do benefício de lucro da exploração em função de aumento do valor do adicional de IRPJ sobre o lucro real nos períodos de 2009, 2010 e 2011; (iii)

necessária dedução do benefício fiscal relativo ao PAT, nos períodos de 2009, 2010 e 2011; (iv) necessidade de dedução, das estimativas mensais nos períodos de 2010 e 2011, dos correspondentes saldos de retenções em sua integralidade.

Outros erros específicos cometidos pelo Fisco

No recálculo da estimativa de maio de 2009, o Fisco adicionou ao lucro real o somatório das glosas de ágio amortizado de janeiro a maio de 2009. Todavia, em 05/05/2009 ocorreu evento especial de incorporação e, por isso, o exercício fiscal foi encerrado na referida data. Com efeito, quando do cálculo da multa isolada referente ao período findo em 31/05/2009, o Fisco deveria ter considerado apenas a glosa correspondente a este mês, por se tratar do primeiro período de apuração do exercício fiscal iniciado em 06/05/2009; No cálculo da multa isolada sobre as estimativas de 2010 e 2011, os dd. Auditores Fiscais consideraram, indevidamente, na composição da "parcela adicional de tributo devido dos meses anteriores" acumulada em cada mês, inclusive o montante apurado de tributo pago a maior por antecipação em determinado mês (como ocorreu nos meses de fevereiro, março e setembro de 2010, e fevereiro e agosto de 2011);

Para efeito de cálculo da multa isolada devida sobre a antecipação de IRPJ paga a menor em janeiro de 2010, em função das adições realizadas pelos dd. Auditores fiscais, considerou-se como imposto pago no referido mês o montante de R\$ 10.834.732,59. Todavia, conforme DIPJ disponibilizada pela Impugnante, o montante devido e sujeito à recolhimento no referido mês foi de R\$ 16.030.898,04. Tal procedimento resultou na apuração de multa isolada maior que a devida sobre o referido imposto nesse período; Já para efeito de cálculo da multa isolada sobre a estimativa de CSLL paga a menor em julho e agosto de 2010, de acordo com o cálculo realizado pela fiscalização, não foram considerados os valores devidos e sujeitos a recolhimentos de acordo com a DIPJ da Impugnante, nos montantes de R\$ 307.769,31 e 767.016,39, respectivamente.

Tal procedimento resultou igualmente na apuração de multa isolada maior que a devida sobre a referida contribuição nesses períodos; XIV. DA AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO FÁTICO PARA MAJORAÇÃO DA MULTA POR FALTA DE ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO A impugnante argumenta, em síntese: (i) a falta de apresentação de documentos não causou prejuízo à fiscalização; (ii) a conduta não se enquadra na hipótese normativa de majoração da multa; (iii) houve comprovada colaboração e comprometimento da impugnante no atendimento às intimações.

A conduta da impugnante não se enquadra à hipótese do I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vez que a impugnante não apresentou respostas às intimações com atraso, manifestando-se sempre tempestivamente, ainda que para solicitar dilação de prazo; e apresentou todos os esclarecimentos solicitados, a despeito da falta de apresentação de poucos documentos especificados pelos auditores fiscais.

Os dd. Auditores Fiscais puderam comprovar que a compra e venda de ações de fato ocorreu, através da análise de outros documentos fornecidos pela Impugnante, não havendo, portanto, como manter o agravamento da penalidade aplicada por suposta falta de prestação de esclarecimentos à fiscalização.

Conclui-se que a não-apresentação do contrato de compra e venda de ações e livros registros de ações não provocou qualquer comprometimento ou impossibilidade de realizar o lançamento, de modo que não se justifica a manutenção da multa majorada.

XV. DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Na improvável hipótese de manutenção do Auto de Infração ora combatido, faz-se necessário o reconhecimento da impossibilidade da aplicação de juros de mora sobre as penalidades impostas XVI. DAS PROVAS A Impugnante protesta desde já pela posterior juntada de razões complementares, inclusive com novos documentos.

XVII. DO PEDIDO Requer que essa D. Delegacia de Julgamento se digne de julgar totalmente improcedente o Auto de Infração lavrado.

Aditamento à Impugnação em face dos TVF nº 1 e nº 4:

Em 07/02/2014, juntamente com a Impugnação em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e nº 4, a contribuinte apresentou o correspondente aditamento (fls.

24.866/24.872, no qual requereu o que segue:

I. DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO Após apresentar sua defesa em 28/01/2014, a Impugnante foi cientificada da concessão da medida liminar requerida no Mandado de Segurança n.º 000275620.2014.4.01.3300, distribuído para a 11ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado da Bahia, garantindo à Impugnante a apresentação de defesa administrativa até dia 07/01/2014.

II. DA EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO Decadência Reforça-se o argumento de que, consoante as regras do lançamento por homologação previstas no art. 150 do CTN, a fiscalização homologou expressamente o lançamento realizado por iniciativa do contribuinte, tornando-o definitivo e imutável.

Reforça-se, agora com amparo do entendimento firmado pelo Poder Judiciário, o argumento de que o lançamento tornou-se perfeito e acabado em 08/01/2014, operando-se a decadência em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, este último com o afastamento da simulação, do dolo e da fraude, conforme demonstrado na Impugnação.

No mais, a Impugnante junta um dos Informes de Rendimentos relativos ao ano-calendário de 2007, evidenciando que sofreu retenções naquele período de apuração e que, portanto, antecipou tributo.

III. DOS ERROS DE CÁLCULOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO Reforça-se o argumento acerca da necessária dedução do benefício fiscal relativo ao Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), nos períodos de 2007, 2010 e 2011, tanto no ajuste anual quanto no cálculo da multa isolada.

IV. DO PEDIDO A impugnante reitera o inteiro teor da Impugnação apresentada em 28/01/2014, ao passo em que reforça os seus argumentos.

Impugnação em face dos TVF nº 2 e nº 3:

Na impugnação de fls. 21.787/21.928, a contribuinte contestou a glosa das deduções analisadas nos Termos de Verificação Fiscal nº 2 e 3, que trataram, respectivamente, das seguintes operações:

a) Termo de Verificação Fiscal nº 2 Aquisição, pela ODEQUI, de ações da OPP Química, detidas pela OIL (ODEQUI Overseas), em 7 de outubro de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura do investimento, equivaleu a R\$ 73.756.179,57 (setenta e três milhões, setecentos e cinquenta e seis mil, cento e setenta e nove reais e cinquenta e sete centavos);

b) Termo de Verificação Fiscal nº 3 Aquisição, pela ODEQUI, de ações da OPP Química, detidas pela OIL (ODEQUI Overseas), em 31 de dezembro de 2002, cujo ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura do investimento, equivaleu a R\$ 422.857.357,94 (quatrocentos e vinte e dois milhões, oitocentos cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e sete reais e noventa e quatro centavos).

Cabe observar que o tópico "Contexto da Reestruturação do Polo Petroquímico de Camaçari", apresentado na Impugnação aos TVF nº 1 e 4 como item "IV FATOS", não integrou o corpo da presente impugnação, em face dos TVFs nº 2 e 3, mas foi acostado como Anexo I.

Em seguida, e em síntese, as alegações apresentadas em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 2 e nº 3:

I. SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

A fiscalização acusa a impugnante de ter deduzido ágio indevidamente porque a)

supostamente gerado internamente, de forma artificial e fictícia, fundamentado na rentabilidade futura pela aquisição de ações de emissão da OPP Química S.A.

(doravante "OPP Química") pela Odebrecht Química S.A. (doravante "ODEQUI"), em operações de compra e venda realizadas junto à Odebrecht Investments LTD.

(doravante "OIL"); e b) supostamente não houve comprovação de pagamento realizado pela ODEQUI para a aquisição das ações de emissão da OPP Química nas operações acima indicadas.

A acusação fiscal implicou a glosa de deduções de ágio realizadas pela Impugnante entre 2007 e 2012 e seus efeitos: recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; redução dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL em 2008, 2009 e 2012; multa de ofício qualificada e agravada e multa isolada de 50% pela ausência de recolhimento de estimativas no período de 2009 a 2011.

Reiterando as razões consignadas na Impugnação apresentada em face dos TVF nº 01 e 04, a impugnante apresenta adicionalmente as razões abaixo discriminadas, especificamente em relação aos ágios oriundos das aquisições de ações da OPP Química em outubro e dezembro de 2002, abordadas nos TVF nº 02 e 03:

...

(iii) Quanto ao ágio: a) Inocorrência de ágio gerado internamente, uma vez que decorrente de operações de compra de ações realizadas junto a um terceiro, notadamente o Credit Lyonnais Cayman Island Branch (doravante "Credit Lyonnais"), havendo nítido propósito comercial; b) O investimento com ágio foi, de fato, financeiramente suportado por terceiros e houve efetiva circulação de dinheiro;

(iv) Inexiste lançamento quanto às supostas glosas relativas ao valor registrado como ágio e correspondente ao passivo a descoberto; III. Termos de Verificação Fiscal nº 0002 e 0003 A fim de contextualizar os argumentos de defesa, a impugnante apresente uma breve síntese dos TVF nº 02 e 03, em que a autoridade fiscal relatou as constatações que fundamentaram a glosa da amortização dos ágios oriundos da aquisição de ações da OPP Química pela ODEQUI, ocorridas no ano de 2002.

III.1. Ágio oriundo da aquisição de ações de emissão da OPP Química As operações que geraram ágio correspondem a duas compras realizadas pela ODEQUI, uma em 07/10/2002 (TVF nº 002) e outra em 31/12/2002 (TVF nº 003), de ações de emissão da OPP Química, detidas pela OIL, segundo o Fisco e, respectivamente, pelas quantias de R\$ 60.499.870,24 e R\$ 360.358.123,63; De acordo com o TVF nº 003, quanto à segunda operação, realizada em 31/12/2002, a Impugnante informou durante a fiscalização que a mesma se tratou de aquisição feita de uma subsidiária da histórica instituição francesa Credit Lyonnais, localizada nas Ilhas Cayman. Todavia, os dd. Auditores Fiscais entenderam que tal aquisição se efetivou também junto à OIL, além de que a aquisição não foi feita pela ODEQUI, mas pela Impugnante, Braskem S/A.

III. 1.1. Informações constantes dos documentos analisados.

Da análise das Demonstrações Financeiras de 2002 e do Livro Razão da ODEQUI, o Fisco entendeu que a OPP Química, sua controlada, emprestou dinheiro para sua controladora visando a aquisição de ações de sua própria emissão, segundo o Fisco, detidas pela OIL e que, mesmo depois que a ODEQUI adquiriu as ações de emissão da OPP Química com dinheiro emprestado, manteve o passivo do empréstimo junto à OPP Química.

Com base no Extrato de Evolução Acionária da OPP Química, documento apresentado pela impugnante em substituição ao Livro Registro de Ações Nominativas e de Registro de Transferência de Ações Nominativas, o Fisco entendeu que o Credit Lyonnais transferiu ações da OPP Química para a OIL e esta última, em seguida, transferiu ações de emissão da mesma empresa para a ODEQUI, ensejando a geração do ágio fundamentado na rentabilidade futura.

O Fisco vislumbrou à luz do referido Extrato e documentos apresentados duas operações de aquisição de ações da OPP Química pela ODEQUI: uma primeira operação ocorrida em 07/10/2002, com remessa de valores da ODEQUI para a OIL em 03/10/2002 (o que demonstraria o efetivo pagamento); e uma segunda operação ocorrida em 31/12/2002, com envio de recursos para a OIL em 17/12/2002. As datas de alienação das ações foram registradas com atraso no Extrato de Evolução Acionária e as remessas foram confirmadas por contratos de câmbio do Banco Credit Agricole Brasil S/A.

III. 1.2. Da ligação entre as empresas envolvidas nas operações Segundo o Fisco, a ODB controlava a Impugnante, além de que, em 16/08/2002, a Impugnante teria incorporado a OPP PP. Ou seja, o Grupo Odebrecht controlava todas as empresas envolvidas nas operações a impugnante, a OPP PP, a ODEQUI e a OPP Química.

Além disso, conforme Informações Trimestrais relativas ao terceiro trimestre de 2002, enviadas pela Impugnante à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Impugnante controlava 100 % do Capital da OIL.

III.1.3. Do planejamento tributário Segundo acusa o Fisco, a partir da incorporação da OPP PP, ocorrida em 16/08/2002, mediante a qual a Braskem incorporou o passivo da OPP PP em face da ODEQUI, originado da aquisição de ações desta, com ágio, em 30/04/2002, a quitação desse passivo foi "orquestrada" mediante a criação de um passivo da ODEQUI perante a OPP Química, por meio da simulação de um empréstimo da OPP Química para a ODEQUI.

Em 31/03/2003, com a cisão parcial da ODEQUI, seguida de incorporação da parcela cindida pela Braskem, os ativos e passivos da ODEQUI relacionados à OPP Química (inclusive o ágio) foram vertidos para a Impugnante, possibilitando o encontro de contas almejado e a quitação do passivo surgido na OPP, sem circulação de recursos financeiros.

Assim, os dd. Auditores concluíram que o referido ágio não teria substância econômica, porque gerado dentro do mesmo grupo econômico e sem que a operação tivesse realizada com independência de negociação e paridade entre os seus participantes (arm's length), isto é, em um processo imparcial de valoração em um ambiente de livre mercado. Utilizaram, como base, o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 14 de fevereiro de 2007 (Circular CVM nº 01/2007).

III.1.4. Da falta de pagamento pelas aquisições de ações da OPP Química Quanto à operação realizada em outubro/2002 (TVF n.º 002), os dd. Auditores Fiscais sustentam que a transação financeira visando a aquisição das ações da OPP Química teria sido praticada pela Braskem (suposta compradora), não pela ODEQUI, e a alienação promovida pela OIL (suposta vendedora), não pelo Credit Lyonnais. A despeito disso, consta no TVF n.º 002 que, entre os dias 3 e 4 de outubro de 2002, a ODEQUI contabilizou empréstimo concedido pela OPP Química, sendo que em 04/10/2002 a ODEQUI enviou R\$ 60.499 mil para o Credit Lyonnais localizado no Brasil, visando remessa ao exterior para a OIL.

No entender do Fisco, respaldado pelo Extrato de Evolução Acionária, em 04/10/2002 ocorreu a devolução de ações do Credit Lyonnais para a OIL, cujo pagamento não foi comprovado. Em 07/10/2002 a ODEQUI adquiriu as ações da OPP Química detidas pela OIL.

Embora tenha sido constatada a remessa de valores da ODEQUI para a OIL, a remessa, no entender do Fisco, destinou-se à quitação de operação financeira envolvendo a OIL e o Credit Lyonnais.

De acordo com a acusação, a simulação do empréstimo da OPP Química à ODEQUI visava o encontro de contas quando da incorporação da OPP Química, ocorrida em 31/03/2003. Os dd. Auditores Fiscais entenderam que, se a Impugnante tivesse adquirido diretamente as ações de emissão da OPP Química, sem o intermédio da ODEQUI, não poderia, com a incorporação da OPP Química, fazer o encontro de contas pretendido e, assim, evitar o dispêndio de recursos em dinheiro.

Adicionalmente, observa-se do TVF n.º 003 que os dd. Auditores Fiscais apontam que a OPP Química possuía expressivo passivo a descoberto logo antes de conceder os empréstimos à ODEQUI, conforme Demonstração Financeira de 2002. Ainda assim, a *OPP Química teria tomado empréstimos a fim de repassá-los à ODEQUI para a aquisição das ações junto à OIL.*

III.1.5. Impossibilidade de dedução de ágio em face de Patrimônio Líquido negativo Os dd. Auditores Fiscais, aduzindo argumento alternativo à acusação de ágio interno, acrescentaram que, ainda que o ágio pudesse ter sido registrado, ou seja, se não fosse interno/artificial, o ágio correspondente ao valor do passivo a descoberto seria indedutível, porque o valor patrimonial a ser considerado pelo investidor deveria ser, no mínimo, igual a zero.

III. 2. Qualificação da multa por prática de sonegação III.3. Agravamento da multa de ofício pelo não-atendimento a intimações III.4. Prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL a compensar A impugnante reproduziu neste item o texto elaborado na impugnação apresentada em face dos TVF nº 01 e 04.

III.5. Multa Isolada pela Falta de Pagamento de Estimativas A impugnante reproduziu neste item o texto elaborado na impugnação apresentada em face dos TVF nº 01 e 04.

IV. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

IV.1. Homologação expressa do lançamento em face de fiscalização aberta em 2008

IV.2. Decadência IV.2.1. Decadência para desconsiderar ágio formado em 2002 e para lançar tributo em relação a ganho de capital apurado pela OIL no mesmo ano A

impugnante reitera os mesmos argumentos de direito levantados na impugnação apresentada em face dos TVFs nº 1 e 4.

Já ocorreu, em 2002, uma operação relacionada à geração do ágio em questão, passível de verificação e questionamento pelas dd. Auditores Fiscais. Trata-se da aquisição das ações de emissão da OPP Química pela ODEQUI, que permitiu ao Fisco fiscalizar a correta apuração do ganho auferido na operação, com base no art; 685 , inciso I,"a", do RIR/99, que trata do ganho de capital auferido por não-residentes.

No caso, tratou-se de alienação de ações de empresa Brasileira por uma não-residente (Credit Lyonnais), tendo como comprador empresa domiciliada no Brasil Considerando que o termo inicial da decadência deve ser aquele em que a Fiscalização tem o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, esse conhecimento, no caso sob exame, foi oferecido em diversas oportunidades à fiscalização: (i) pela entrega das declarações de rendimentos da ODEQUI, que evidenciam dentre seus bens e direitos, novo valor de ativo incluindo ágio pelas ações da OPP Química, evidenciando preço de compra em Reais superior ao valor patrimonial da empresa e (ii) pelas declarações de rendimentos com registro da amortização do ágio entregues pela Impugnante, na qualidade de incorporadora da ODEQUI.

O ágio glosado pelo Fisco é decorrente da aquisição das ações da OPP Química pela ODEQUI, em outubro e em dezembro de 2002, sendo a OPP Química incorporada pela Impugnante em 31/03/2003. Fato é que tanto a aquisição como a incorporação foram escrituradas contabilmente nos anos de 2002 em diante. Desde 2002, então, com a prática do ato de aquisição de participação societária pela ODEQUI, o Fisco tinha plena condição de analisar a existência e correta apuração do ganho de capital e a regularidade do registro do ágio.

IV.2.2. Decadência para desconsiderar ágio cuja amortização se iniciou em 2003 Nos casos em que a amortização do ágio seja efetuada após 5 anos do exercício de apuração do ágio, os agentes fiscais podem apenas questionar os critérios de utilização do ágio e não há mais a possibilidade de glosar a amortização a partir de juízos de valor relativos ao período de sua formação; IV.2.3. Decadência em relação aos anos de 2007 e 2008. em razão da ciência dos elementos de prova ter sido realizada após o final do prazo decadencial A impugnante reitera os mesmos argumentos de direito levantados na impugnação apresentada em face dos TVFs nº 1 e 4.

IV.2.4. Da inexistência de fraude no procedimento adotado pela Impugnante e a contagem do prazo pelas regras do art 150. § 4º do CTN (igual)

A impugnante reitera os mesmos argumentos de direito levantados na impugnação apresentada em face dos TVFs nº 1 e 4.

IV.2.5. Antecipação do prazo decadencial do art. 173 do CTN pela entrega da DIPJ V.2.6. Aplicação do recurso repetitivo do E. STJ em relação aos anos-calendário 2007 e 2008. este último em razão da formalização do processo em 2014 V. DA INOCORRÊNCIA DE ÁGIO GERADO INTERNAMENTE As acusações do Fisco seriam as seguintes:

(1) Não haveria razão negocial para que a ODEQUI figurasse como a adquirente das ações de emissão da OPP Química em 31/10/2002; (2) O ágio seria interno pois o Credit Lyonnais não figurou como um terceiro efetivo vendedor da participação societária da OPP Química; e (3) Não houve pagamento pela aquisição.

Contudo, a impugnante demonstra que:

V 1. Razão Negocial para a participação da ODEQUI como compradora das ações da OPP Química A impugnante admite que havia a intenção de integrar o investimento da

OPP Química na Braskem como parte do processo de reestruturação do Polo Petroquímico de Camaçari.

Contudo, havia propósito negocial na compra dessas ações pela ODEQUI e não pela Braskem, por tratar-se de "recompra" de ações originalmente subscritas pela ODEQUI e alienadas à Credit Lyonnais, em 1999.

Ao contrário do que entenderam as autoridades fiscais, a OPP Química não poderia adquirir suas próprias ações no lugar da ODEQUI para mantê-las em tesouraria porque possuía passivo a descoberto, o que era legalmente vedado, conforme art. 30, § 1º, alínea 'b', da Lei n.º 6.404/1976.

A impugnante alega que a conta bancária mantida perante o Bradesco, conta 831697, agência 0516, cujo extrato foi obtido mediante RMF pertenceu à ODEQUI e não à Braskem, conforma comprova a fl. 5153 (doc 21, TED bancário originado da referida conta do Bradesco ao Banco Credit Agricole, para fechamento do câmbio e remessas ao exterior).

É infundada a acusação de que a participação da ODEQUI no processo de compra das ações da OPP Química teria como principal propósito permitir à Braskem adquirir as ações da OPP Química sem desembolso / pagamento e eliminar o passivo registrado em operação anterior com a ODEQUI (aquisição de suas ações com ágio em 30/04/2002).

V.2 Da Acusação de Ágio Interno/Artificial A fiscalização sustenta que a venda das ações de emissão da OPP Química à ODEQUI foi realizada pela OIL (e não pelo Credit Lyonnais), empresa controlada pela Braskem e todas partícipes da Organização Odebrecht. Porém, Na verdade, a OIL foi o apoio operacional da ODEQUI no exterior para viabilizar a compra e venda entre ODEQUI e Credit Lyonnais das ações da OPP Química.

Ambas as aquisições a efetuada em 07/10/2002 (TVF 2) e a efetuada em 31/12/2002 (TVF 3) — tinham como destino final o Credit Lyonnais, terceiro independente e efetivo alienante das ações de emissão da OPP Química para a ODEQUI, tendo a OIL sido apenas uma intermediária.

Ter a OIL como intermediária emprestou maior segurança tanto ao fluxo de recursos quanto à necessidade de produção de documentos estrangeiros e de registros de investimento estrangeiro no Brasil.

VI. DO EFETIVO PAGAMENTO A despeito da clara existência de comprovação de pagamento pelas ações nos autos, o Fisco alega, sem qualquer prova ou substância, que tais remessas foram destinadas à quitação de obrigação de natureza financeira entre a OIL e o Credit Lyonnais, de modo a ficarem sem comprovação de pagamento as aquisições de ações efetuadas pela ODEQUI.

A análise do fluxo de ações entre o Credit Lyonnais, OIL e Odequi, tanto no mês de outubro quanto no mês de dezembro de 2002, não deixa dúvidas de que o efetivo beneficiário dos recursos enviados ao exterior para aquisição de ações de emissão da OPP Química, nos referidos meses, era o Credit Lyonnais!

Ainda que se admitisse, por extremo formalismo, que as aquisições de ações de emissão da OPP Química tivessem sido efetuadas pela ODEQUI perante a OIL e não perante o Credit Lyonnais (efetivo alienante das ações — terceiro independente), o que não se espera, ainda assim não haveria qualquer óbice ao aproveitamento fiscal do ágio indevidamente glosado pela fiscalização.

Isso porque o preço pago à OIL foi integralmente destinado à concomitante compra, pela OIL, das ações detidas pelo Credit Lyonnais, em condições de mercado, visto tratar-se de instituição sem qualquer vínculo com a Organização Odebrecht.

VII. DO DIREITO À DEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO INTERNO A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

Ainda que se tratasse de ágio interno, o que não é o caso, mesmo assim a glosa perpetrada pelas dd. Autoridades Fiscais não seria procedente;

VIII. DA INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO QUANTO AO ÁGIO RELATIVO AO PASSIVO A DESCOBERTO E À VEDAÇÃO DE MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO DA AUTUAÇÃO

Os Termos de Verificação Fiscal nº 2 e 3 apresentam uma motivação subsidiária no sentido de o valor do ágio registrado com base no passivo a descoberto deveria ser glosado porque o passivo a descoberto não enseja o registro de ágio. Essa motivação subsidiária, contudo, não está relacionada ao fundamento e critério jurídico dos lançamentos no Auto de Infração, consistentes na suposta ocorrência de ágio gerado internamente, como se o ágio não existisse.

Impõe-se reconhecer que não há qualquer lançamento relacionado à glosa de ágio em relação ao passivo a descoberto, dada a ausência de fundamentação jurídica no Auto de Infração, sob pena de configurar na proibitiva mudança de critério jurídico do lançamento, conduta expressamente vedada pelo art. 146 do CTN.

IX. DA DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE CSLL

A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

X. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA

A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

XI. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4, acrescentando defesa em face da constatação de que teria havido uma simulação de um empréstimo da OPP Química para a ODEQUI, que seria quitado mediante encontro de contas, sem circulação de recursos financeiros.

Alega que a ODEQUI tinha legítimas razões negociais para readquirir as participações da OPP Química de propriedade do Credit Lyonnais, não havendo nenhuma procedência a acusação de simulação e fraude sustentada pela fiscalização nos autos.

XII. DOS ERROS DE CÁLCULOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO

A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

XIII. DA AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO FÁTICO PARA MAJORAÇÃO DA MULTA POR FALTA DE ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4, acrescentando:

1. a tempestividade da apresentação (i) dos extratos bancários da ODEQUI; (ii) do instrumento de Compra e Venda relativo à aquisição de ações de propriedade da OIL

pela Braskem (de fato) ou pela ODEQUI (formalmente); (iii) do Contrato de mútuo envolvendo a OPP Química e a ODEQUI; (iv) das Demonstrações Financeiras da OIL referentes ao ano de 2002.

2. que a impugnante mostrou-se diligente para obtenção dos extratos bancários solicitados, conforme comprovam as respostas fornecidas pelas instituições financeiras, contudo, a fiscalização não concedeu prorrogação de prazo para apresentação dos extratos bancários, demonstrando nitidamente que pretendia que esses documentos fossem fornecidos diretamente pelas instituições financeiras e apenas buscou justificar medida tão extrema como a quebra de sigilo bancário com o suposto não atendimento aos prazos marcados para entrega dos extratos bancários;

3. que a não-apresentação do contrato de compra e venda de ações não provocou qualquer comprometimento ou impossibilidade de realizar o lançamento, de modo que não se justifica a manutenção da multa majorada;

4. a desnecessidade e falta de previsão legal para a formalização do contrato de mútuo envolvendo a OPP Química e ODEQUI, que suportou a operação de aquisição de ações daquela, detidas pela OIL;

5. que (i) a operação ora analisada não impede a apreciação do objeto da acusação fiscal; (ii) o instrumento formal solicitado sequer é necessário para a configuração do mútuo ora analisado; (iii) a Impugnante apresentou documentos hábeis e idôneos que comprovam de forma inequívoca a ocorrência do mútuo e (iv) tais documentos não foram questionadas pelos dd. Auditores Fiscais.

6. que não há fundamento para sustentar a majoração da multa diante da ausência de entrega de Demonstrações Financeiras de coligada no exterior, a OIL, subsidiária integral da Braskem, que teria impedido a comprovação do pagamento realizado ao Credit Lyonnais pela OIL, referente a operação ocorrida em 03/10/2002, eis que (i) a ausência de localização de tal documento é escusável, considerando que a Impugnante já não tem a obrigação de guarda de documento referente a empresa coligada no exterior, que encerrou suas atividades há mais de 7 anos; (ii) o documento solicitado não era imprescindível para análise da operação objeto da acusação fiscal, podendo ser utilizado, sim, de forma secundária; (iii) a ausência de localização de documento solicitado pela Fiscalização não é, por si só, fundamento para aplicação da multa majorada, sendo necessário, para tanto, que o contribuinte deixe de forma deliberada de apresentar documento comprometendo a apuração do ilícito tributário, o que não ocorreu no caso ora analisado; (iv) as eventuais questões cuja comprovação supostamente teria restado comprometida com a ausência de entrega das Demonstrações Financeiras da OIL, puderam ser verificadas com a entrega de outros documentos apresentados pela Impugnante no decorrer da fiscalização;

7. em relação ao recebimento de valores pelo Credit Lyonnais, considerando que os extratos fornecidos pelo Banco custodiante demonstram que as ações eram do Credit Lyonnais, é claro que a transferência de valores para a compra de tais ações foi efetuada em seu benefício;

8. que a demora na apresentação dos extratos de transferência de ações fornecidos pelo banco custodiante, comprovando a evolução acionária da OPP Química, mais de sete meses após solicitação fiscal (TIF nº 6), é plenamente justificável pela vasta documentação solicitada e por esta ser referente a diversas empresas e períodos muito antigos.

XIV. DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação em face dos Termo de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

Protesto por provas e pedido nos mesmos termos da defesa em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

Aditamento à Impugnação em face dos TVF nº 2 e nº 3:

Em 07/02/2014, a contribuinte apresentou o aditamento à Impugnação apresentada em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 2 e nº 3, (fls. 24.629/24.639), no qual requereu o que segue:

I. DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados no aditamento à impugnação em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

II. DA EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados no aditamento à impugnação em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

III. DA INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO Nesta oportunidade, a impugnante apresenta mais um documento de prova de que o Credit Lyonnais tanto vendeu as ações de emissão da OPP Química para a ODEQUI que, de fato, recebeu o pagamento por essa compra e venda. Trata-se de correspondência datada de 06/02/2014 (doc 05) com a respectiva tradução juramentada, em que o Credit Agricole Corporate Investment Bank, sucessor do Credit Lyonnais, atesta que o Credit Lyonnais recebeu o total de USD 116.999.708,62 (cento e dezesseis milhões, novecentos e noventa e nove mil, setecentos e oito dólares norte-americanos e sessenta e dois centavos) como pagamento pela venda das ações de sua emissão em outubro e em dezembro de 2002.

Esse documento também atesta que tal valor foi pago em 04/10/2002 e em 17/12/2002, justamente em operações de compra e venda das Ações Preferenciais Classe B de emissão da OPP Química.

Não há dúvida de que as duas remessas ao exterior pela ODEQUI, em 04/10 e 17/12 de 2002, nos valores USD 16.341.014,87 e USD 100.658.693,75 (R\$ 60.499.870,24 e R\$ 360.358.123,63), comprovadas nos autos através de contratos de câmbio apresentados pela própria fiscalização, foram destinadas ao banco Credit Lyonnais para pagamento das ações por este detidas na OPP Química, tendo a OIL figurado como mero intermediário.

Apresenta, também, correspondência firmado pelo Banco Bradesco S/A (doc 06) confirmando justamente que a ODEQUI era a titular da conta bancária informada ao Fisco.

Portanto, as glosas perpetradas pelo Fisco são insubsistentes, porque o ágio foi formado em operação de compra e venda realizada com terceiro independente e que, de fato, o pagamento foi efetivado pela ODEQUI.

IV. DOS ERROS DE CÁLCULOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO A impugnante apresenta argumentos semelhantes aos apresentados no aditamento à impugnação em face dos Termos de Verificação Fiscal nº 1 e 4.

IV. DO PEDIDO

A impugnante reitera o inteiro teor da Impugnação apresentada em 28/01/2014, ao passo em que reforça os seus argumentos.

Da decisão de primeiro grau

A Delegacia de Julgamento negou provimento à impugnação (fls. 25.06125.161),

nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário:

2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA DE INVESTIMENTO.

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

Nessas situações, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

ÁGIO INTERNO. PARTES RELACIONADAS.

Considera-se ágio interno aquele surgido entre empresas relacionadas, independentemente de esse ágio ser posteriormente transferido a empresa distinta, que não pertencia integralmente ao mesmo grupo econômico à época da formação do ágio.

UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a transferência, mediante incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio oriundo de reavaliação ou aquisição de investimento, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO TRANSFERIDO EM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE APOORTE DE INVESTIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite a amortização fiscal do ágio transferido mediante aporte de investimento proveniente da sociedade investidora, que efetivamente suportou o pagamento do ágio, por ausência de previsão legal e porque tal hipótese possibilitaria o duplo aproveitamento fiscal do ágio.

ÁGIO. PAGAMENTO. PASSIVO A DESCOBERTO.

Não configura ágio na aquisição de investimento, o valor do Patrimônio Líquido Negativo da empresa adquirida que sequer foi objeto de pagamento pela investidora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário:

2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 DEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DA CSLL.

As mesmas regras de dedutibilidade e indedutibilidade relativas ao ágio pago na aquisição de participação societária aplicáveis ao IRPJ são também aplicáveis à CSLL.

DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS.

A Administração se submete à ordem expedida pela autoridade judicial, no caso, para que seja considerada tempestiva a impugnação nos moldes definidos na decisão judicial. Contudo, à falta de determinação judicial a respeito do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, devem ser observadas as datas e elementos considerados pelo Fisco.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TERMO INICIAL.

O reconhecimento contábil de um valor amortizável não representa manifestação de fato tributário impositivo. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de amortização.

DECADÊNCIA. FRAUDE. TERMO INICIAL.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO
Não caracteriza reexame de período fiscalizado, nem procede a alegação de mudança de critério jurídico, quando se comprova que a primeira ação fiscal teve como alvo períodos anteriores e distintos e não foi objeto de manifestação por parte da Administração Pública no sentido de, eventualmente, convalidar os atos praticados.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizada a ação dolosa do contribuinte visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Cabível o agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo não apresentou os esclarecimentos e elementos relacionados a suas atividades, embaraçando sobremaneira a investigação fiscal e dificultando a apuração da matéria tributável.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO.

INCORPORAÇÃO. ARTS.129 e 132 DO CTN.

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas, e ainda, pela multas de caráter punitivo ou moratório, por integrarem o passivo da empresa sucedida.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

Os fundamentos da decisão são os que se seguem. Começamos pelas questões preliminares:

Protesto por novas provas A defesa não comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses legais que autorizam a juntada de novas provas documentais após a impugnação, pleito que, portanto, é negado.

Segregação do processo O pedido de separação da autuação em dois processos está baseado no fundamento de que, apesar de as infrações serem autônomas, as condutas ensejadoras da acusação, segundo fiscalização, guardam relação de dependência.

Tal relação se tornaria ainda mais relevantes para a qualificação da multa punitiva.

Da fiscalização anterior A fiscalização anterior (MPF nº 0510400/00029/08) teve por objeto a CSLL dos anos-calendário de 2003 a 2006, períodos diversos da presente autuação. Logo, não se trata de reexame de período, nem revisão de lançamento.

Como também não houve qualquer manifestação expressa da Receita Federal acerca dos fatos contestados no presente feito, não há que se reconhecer alteração de critério jurídico no lançamento.

Decadência ágio formado em 2002

O fato gerador dos tributos lançados (IRPJ e CSLL) não corresponde a formação, nem à contabilização dos ágios, mas sim à sua amortização para fins fiscais e é este fato gerador que deve ser considerado para fins de contagem dos prazos decadenciais.

Ademais, apesar de a amortização ter-se iniciado em 2003 e 2004, a decadência é aferida de forma autônoma para cada período.

Decadência decisão judicial A decisão judicial que fixou a data de 08/01/2014 como termo inicial da contagem do prazo para fins de apresentação da impugnação não determinou que esta mesma data seja considerada para fins de apreciação da decadência do lançamento. A administração pública só está vinculada à parte dispositiva, a qual não diz respeito à decadência.

Decadência regras do CTN

Independentemente de pagamentos parciais, a regra a ser aplicada para fins de contagem do prazo decadencial é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, em razão da qualificação da multa, a qual é analisada na parte dedicada ao mérito da autuação.

Não seria aplicável, pois, o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, como o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/12/2007, o lançamento poderia ser realizado a partir de 2008 e o prazo decadencial se iniciou em 01/01/2009. Logo, o fisco deveria exercer o direito de lançar em até cinco anos dessa última data, ou seja, até 31/12/2013; e, de fato, o lançamento foi realizado em 27/12/2013.

Mérito da decisão de primeiro grau

Condições para amortização do ágio no cálculo do IRPJ.

Previamente aos fatos relativos à amortização do ágio, a decisão recorrida transcreve os dispositivos do RIR relativos à matéria (arts. 385, 386 e 391). Tece ainda longas considerações acerca de um denominado "ponto de intersecção" entre a contabilidade, a lei societária e a lei tributária. Para tal, transcreve e discorre sobre os arts. 247 e 274 do RIR, e o art. 177 da Lei das S.A. Ao fazê-lo, conclui:

Assim, se a Contabilidade não aceita um determinado registro contábil, no caso, um determinado ágio na aquisição de um ativo, esse registro, em princípio, também será rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

Passivo a descoberto e reconhecimento do ágio

A DRJ concordou com a autoridade fiscal no sentido de que a parcela dos ágios relativa a passivo a descoberto deveria ser indedutível ainda os próprios ágios não fossem considerados internos. Nas palavras do julgador:

(...) o ágio, reconhecido como um sobrepreço suportado pelo investidor, por uma lógica financeira, não pode ultrapassar o custo de aquisição do investimento. Assim, é certo que o passivo a descoberto não enseja o registro de ágio, porque não importa efetivo sacrifício financeiro cuja contrapartida seria a sua amortização.

Ágio interno e ausência de substância econômica

Tece longas considerações acerca da impossibilidade de reconhecimento de uma mais valia numa transação entre partes relacionadas. Considera que tal circunstância estaria caracterizada em razão de "o bloco de controle das companhias envolvidas era coincidente".

Transcreve e discorre sobre o art. 7º da Resolução CFC nº 750/93; o item 120 da Resolução CFC nº 1.110/2007; o item 47 do Pronunciamento Técnico CPC04/ 2008 e o item 47 da Resolução CFC 1.139/2008.

Conclui que a ciência contábil rejeita o registro de um ágio formado internamente. Nas palavras do julgador:

Percebe-se que a doutrina contábil rejeita o reconhecimento de um ágio formado internamente, uma vez que a ausência de independência entre as partes interessadas no negócio impede a fixação do chamado valor justo a ser tomado como referência para o reconhecimento ou não da formação da mais valia. Ou seja, o efetivo valor econômico de uma empresa depende do que o mercado está disposto a pagar por ela, entendendo-se por mercado, todavia, um ambiente negocial livre e aberto, com a interveniência de agentes econômicos independentes, o que não ocorre no caso concreto.

Ainda transcreve documentos da CVM acerca da impossibilidade do reconhecimento contábil do ágio interno.

Desse modo, se o ágio não deve ser reconhecido pela lei societária, também não deve pela lei tributária por força dos artigos 247 e 274 do RIR/99.

Reafirma essa posição de forma contundente no seguinte trecho:

Em síntese, o ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. Nessa situação, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

Análise concreta do ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP, em 30/04/2002 Afirma que a defesa se esforça para demonstrar que a COPENE (denominação anterior da BRASKEM) não era controlada pelo Grupo Odebrecht na época da formação do ágio e das incorporações e, portanto, não poderia influenciar na formação do ágio intragrupo.

Nada obstante, o julgador aduz que a qualificação do ágio como interno deve ser verificado na época da sua formação, o que se caracterizou no presente caso. Nas palavras do julgador:

Assim, para fins de se caracterizar o ágio como interno, afigura-se irrelevante a relação existente entre a COPENE (impugnante) e as demais empresas do Grupo Odebrecht, à época da formação dos ágios que foram posteriormente amortizados pela impugnante.

Conforme constatou a fiscalização, o ágio oriundo da aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP era ágio interno, em razão de as empresas OPP PP, ODEQUI, OPP Química, Trikem S/A e ODBINV,

no momento da aquisição de ações com ágio, (30/04/02), serem ligadas e pertencentes ao mesmo grupo econômico liderado pela Organização Odebrecht.

Ressaltou a fiscalização, ainda, o que evidencia cabalmente a interdependência entre as partes envolvidas à data da aquisição de ações da ODEQUI, o fato de os diretores das empresas ODEQUI e OPP PP serem os mesmos, quais sejam, Álvaro Pereira Novis e Newton Sérgio de Souza.

Assim, com relação aos ágios descritos nos TVF nº 01 e 04, oriundos da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, em 30/04/02, que foi posteriormente incorporada pela Braskem que, por sua vez, incorporou a investida OPP Química, em 30/03/2003, e incorporou a investida Trikem S/A em 15/01/2004, não resta dúvidas de se tratar de ágios internos, cuja dedutibilidade fiscal não se admite.

Análise concreta nos ágios oriundos das aquisições de ações da OPP QUÍMICA, pela ODEQUI Aduz que não procede a alegação da defesa de que a aquisição das ações da "OPP Química" se deu entre partes desvinculadas. Apesar de o contrato de câmbio constar como alienante a "Credit Lyonnais", constata-se (pela escrita da ODEQUI e pelo extrato de evolução acionária da OPP Química) que as operações se desenvolveram entre a OIL e a ODEQUI e foi a OIL que recebeu os recursos financeiros.

Uma vez que a OPP PP, a ODEQUI e a OIL estavam sob o mesmo controle, também se caracterizou o ágio interno.

Pagamentos e efetividade de dispêndios financeiros Quitação do ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP, em 30/04/2002.

Ao cotejar a acusação nos TVF nº 1 e 4 com os argumentos da defesa, o julgador considerou que, de fato, não houve o pagamento, mas sim uma quitação artificial mediante encontro de contas entre obrigações e direitos dentro do Grupo Odebrecht, o que não legitima também a amortização do ágio segundo o art. 386, I, do RIR/99.

Quitação dos ágios oriundos das aquisições de ações da OPP QUÍMICA, pela ODEQUI, em outubro e dezembro 2002 No tocante aos fatos descritos nos TVF nº 2 e 3, ao analisar os argumentos da defesa, admite a possibilidade de ter havido o efetivo pagamento, mas tal fato não foi devidamente comprovado e se caracteriza como ônus do contribuinte.

Todavia, ainda que os pagamentos fossem comprovados, isso não descaracteriza a natureza de ágio interno.

Empresas veículos e transferência de ágios

Com relação à acusação de emprego de empresas veículos e transferência do ágio, a decisão recorrida, após longa consideração acerca das operações e da legislação de regência conclui que:

(...) se a participação societária tiver sido adquirida por uma pessoa jurídica que posteriormente transfira essa participação para outra pessoa jurídica, a esta última não se aplica a possibilidade de amortização fiscal prevista no artigo 386 do RIR/99.

Como não se observou a confusão entre o patrimônio da investidora (OPP PP ou ODEQUI) com as investidas (OPP Química e Trikem), mas sim destas com a Braskem, o julgador considerou, também por essa razão, ser inadmissível a amortização do ágio transferido à impugnante pelas investidoras originais.

Dedutibilidade na apuração da CSLL A DRJ entendeu que as mesmas regras de dedutibilidade da amortização do ágio na apuração do IRPJ aplica-se também à CSLL por força dos artigos 1º e 75 da IN SRF nº 390/2004.

Multa isolada Considerou que a multa isolada é distinta e autônoma da multa de ofício e, desse modo, devem ser aplicadas conjuntamente, independentemente da forma de apuração das estimativas (com base na receita bruta ou com base em balancete de suspensão).

Qualificação da multa Entendeu que se caracterizaram simulação, sonegação, fraude e conluio. Foram utilizados meios com o evidente intuito de evadir tributos. O julgador de primeiro grau considerou a formação artificial do ágio interno como conduta dolosa suficientes para a qualificação da multa.

Além disso, foram realizadas condutas, como o empréstimo realizado entre OPP Química e ODEQUI, para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade administrativa.

Agravamento da multa Nesse tópico, vale reproduzir os fundamentos da decisão na sua inteireza:

Cumprе esclarecer que o agravamento da multa de ofício é devido não somente nas situações em que o contribuinte não atende às intimações fiscais, ou seja, não apresenta o quanto solicitado e nem tampouco oferece qualquer explicação, ainda que meramente protelatória. Se assim fosse, estar-se-ia penalizando apenas as condutas formalmente omissivas, ou seja, o não atendimento objetivo, que dificulta ou embaraça os trabalhos da fiscalização até em menor grau do que o contribuinte que apresenta respostas formais às intimações mas, igualmente, nada fornece à fiscalização.

No caso dos autos, a falta dos documentos solicitados Contrato de Compra e Venda das ações com ágio e Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas obrigou a auditoria a identificar os partícipes das operações e mensurar as participações no capital social, de forma indireta, ou seja, através de informações contidas em Atas de Assembléia em datas não coincidentes com o evento, dificultando sobremaneira a investigação fiscal sobre o ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP.

Quanto ao ágio oriundo das aquisições de ações da OPP Química pela ODEQUI, a investigação foi dificultada pela falta de documentos relevantes cuja guarda e conservação eram de responsabilidade da impugnante.

A contribuinte não apresentou tempestivamente os extratos bancários da ODEQUI, mesmo após dilação de prazo, o que obrigou a Auditoria fiscal a requerer, através de Requisição de Movimentação Financeira RMF, a transferência dos dados bancários referentes a ODEQUI, nem tampouco apresentou o Instrumento de Compra e Venda relativo a aquisição de ações de propriedade da OIL pela Braskem (de fato) ou ODEQUI (formalmente); o contrato de mútuo envolvendo a OPP Química e ODEQUI, que suportou a operação de aquisição de ações daquela, detidas pela OIL; as Demonstrações Financeiras da OIL, subsidiária integral da Braskem e a conseqüente não comprovação do pagamento realizado ao Credit Lyonnais pela OIL, referente a operação ocorrida em 03 de outubro de 2002.

Diante do comportamento descrito, que se prolongou por longos meses e em face de inúmeros termos de intimação específicos e claros, configurou-se que a Braskem, ainda

que reiteradamente intimada, de forma deliberada não prestou esclarecimentos indispensáveis ao bom andamento da Auditoria, sem qualquer justificativa plausível, mostrando-se cabível o agravamento da multa de ofício, de acordo com parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007.

Sucessão de penalidades

Com base numa interpretação conjunta do art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional e numa análise minuciosa acerca da jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema, considerou que a sucessora tem responsabilidade também pelas multas que compõe o crédito tributário devido pela sucedida.

Erros no cálculo dos tributos e multas isoladas.

Nesse tema, vale transcrever as fundamentações na sua inteireza:

A impugnante alega que a autoridade fiscal teria apurado incorretamente a matéria tributável dos tributos lançados ao final dos períodos anuais e inclusive das multas isoladas sobre as estimativas mensais, cumprindo seja apreciado cada um dos aspectos questionados:

a) quanto à recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do período de 2007, constata-se que a autoridade fiscal agiu corretamente em não utilizar os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados até então, até o limite de 30% do lucro real previsto na legislação, uma vez que a própria contribuinte não havia utilizado esses saldos até o limite percentual permitido, tendo, inclusive, utilizado o remanescente no ano de 2009; b) o lançamento de ofício resultou em ajuste das bases tributáveis, não cumprindo à fiscalização a recomposição dos tributos devidos mediante alteração de dedução de benefícios cuja utilização configura faculdade da contribuinte. Com efeito, eventuais benefícios fiscais relativos ao lucro da exploração a que reclama a impugnante não têm o condão de influenciar o lançamento; c) da mesma forma, não cabe às autoridades fiscais proceder à reapuração do benefício fiscal relativo ao PAT para fins de dedução do imposto devido, em relação aos anos-calendário de 2007 e 2010, nem tampouco efetuar o abatimento de antecipações e retenções que teriam sido efetuadas em face dos ajustes das bases tributáveis, em 2010 e 2011; d) da comparação entre a planilha elaborada pela impugnante a fls.

24.391/24.397 (doc. 37) e o Demonstrativo das Multas sobre Estimativas não pagas, que integrou o Auto de Infração, a fls. 226/231 (Anexo I), e em face dos apontamentos específicos da defesa, destacam-se as seguintes constatações:

(i) No tocante às multas isoladas sobre estimativas não pagas, a impugnante alega que, a partir de maio de 2009, os cálculos fiscais estariam incorretos porque desconsiderado o encerramento do período, por incorporação, em 05/05/2009, e o início de um novo período, a partir de 06/05/2009. Não foram apresentadas contudo, prova de que o valor que a impugnante efetivamente deduziu na apuração do Lucro Real foi a somatória das glosas de ágio amortizado de janeiro a maio de 2009, ou se correspondeu somente ao mês de maio;

(ii) Quanto às multas isoladas sobre as estimativas de 2010 e 2011, em relação às quais a impugnante alega que as autoridades fiscais teriam considerado, indevidamente, na composição da "**parcela adicional de tributo devido dos meses anteriores**" acumulada em cada mês, inclusive o montante apurado de tributo pago a maior por antecipação em determinado mês, não foi possível identificar quais os valores dessas parcelas, mormente porque essa rubrica não se encontra no demonstrativo fiscal objetado pela impugnante.

(iii) Com relação aos valores descontados das estimativas a pagar, a título de "imposto pago" no referido mês, a impugnante alega que, no mês de janeiro de 2010, a

fiscalização teria que descontar a estimativa devida e sujeita a recolhimento conforme constou da DIPJ, no valor de R\$ 16.030.898,04. Contudo, verifica-se que a autoridade fiscal utilizou corretamente o valor declarado na DCTF, de R\$ 10.834.732,59, visto que a DCTF, diferentemente da DIPJ, constitui confissão de dívida e instrumento hábil à cobrança do imposto declarado. Neste caso, o valor declarado na DIPJ não foi, em sua integralidade, devidamente confessado ou pago; (iv) Também para o cálculo da multa isolada sobre a estimativa de CSLL paga a menor em julho e agosto de 2010, de acordo com o demonstrativo da fiscalização, foram considerados os valores pagos ou declarados em DCTF ou compensados em DCOMP, que foram inferiores aos valores apurados na DIPJ, de R\$ 307.769,31 e 767.016,39, respectivamente.

Assim, mostrando-se incabíveis as correções pretendidas pela impugnante, não há reparos a serem efetuados sobre os cálculos das autoridades fiscais autuantes no lançamento dos tributos e das multas isoladas sobre as estimativas devidas e não pagas.

Juros sobre multa de ofício Aduziu que é matéria estranha à lide.

Dos recursos voluntários

A defesa optou por realizar dois recursos voluntários, um dirigido aos termos de verificação 2 e 3, outro dirigido aos termos de verificação 1 e 4.

No recurso dirigido aos termos 2 e 3 (fls. 25.174 e seguintes), aduziu os seguintes questionamentos:

I Homologação em razão de fiscalização anterior relativamente ao mesmo ano calendário.

A autuada sofreu fiscalização anterior sobre os mesmos fatos do presente feito.

Como só agora sofreu autuação, o Fisco foi inerte ou considerou o procedimento adotado pelo contribuinte como legítimo. No primeiro caso, estaria caracterizada a homologação expressa; no segundo, estaria caracterizada alteração de critério jurídico do art. 146 do CTN.

Discorda do entendimento da DRJ, uma vez que, se o Fisco analisou todos os documentos do período e nada lançou, aquiesceu com a formação e dedutibilidade do ágio.

II.a Decadência relativamente ao ágio formado em 2002.

A amortização do ágio exige dois controles: o primeiro relativo à sua formação e o segundo relativo à sua utilização. Com relação ao primeiro, o fisco tem o poder para fiscalizar o ganho da operação. Assim, já existiu quanto a esse fato uma operação passível de ser fiscalizada pela Fazenda Pública, o que determina o termo inicial para o questionamento da referida operação.

II.b Decadência relativamente ao ágio cuja amortização se iniciou em 2003.

Uma vez que o ágio começou a ser amortizado em 2003. Assim, já a partir desse ano teria condições de discordar da quantificação, do documento relativo à rentabilidade futura, de eventuais alterações legislativas e da razão de amortização. Apesar dos efeitos tributários terem sido gerados em 2007 a 2012, questionam-se atos praticados e declarados em 2003.

II.c Decadência parcial quanto a elementos de prova cientificados em 2014.

Apesar de a ciência do lançamento ter ocorrido em 27/12/2013, as autoridades continuaram a juntar provas sem dar a oportunidade, naquela data para que a defesa a ela tivesse acesso.

A decisão judicial não teria se limitado a determinar um novo prazo para a impugnação. Esta decisão veicula uma norma composta por um antecedente e um consequente.

Tal antecedente é que o lançamento foi realizado em 08/01/2014 e não em 27/12/2013. Logo, esse antecedente tem que ser adotado para fins de definição do marco decadencial.

Ademais, alega o disposto no art. 9º, do Decreto 70.235/72.

II.d Decadência pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, em face da ausência de fraude.

Conforme busca demonstrar na sequência da sua defesa, não teria havido dolo, fraude, nem sonegação apta a deslocar a aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN para o art. 173, inciso I da mesma codificação.

II.e Decadência em razão da antecipação do prazo pela entrega da DIPJ.

A entrega da declaração antecipa o início da contagem do prazo decadencial por força no disposto do art. 173 e parágrafo único do CTN.

II.f. Decadência em razão da aplicação de recurso repetitivo do STJ.

Requer a aplicação do entendimento proferido pelo STJ no recurso repetitivo relativo ao RESP 973.733, segundo o qual define a interpretação do artigo 173 do CTN, no caso, a decadência se inicia do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

III Há consistência econômica do ágio.

III.a1 Há razão comercial para a ODEQUI ter adquirido a OPP QUÍMICA É muito antiga a participação da ODEQUI na OPP Química, pois reporta-se a fatos de 1996 (ODEQUI era acionista de OPP Petroquímica, sucedida por OPP Química).

A aquisição pela OIL e pelo Credit Lyonnais da participação na OPP Petroquímica, sucedida pela OPP Química, no cenário da época, foi a estrutura mais simples e direta para a centralização na Braskem dos ativos do Pólo de Camaçari.

Em 30/09/1999, ODEQUI já era acionista da OPP Petroquímica, esta sociedade emitiu novas ações com o fito de captar novos recursos. Nessa época, ocorreu a crise da Ásia e, na sequência, a crise da Rússia. Assim, esse era o meio menos oneroso para a OPP Petroquímica tinha para se capitalizar.

Como a ODEQUI já era o controlador, a forma mais simples para a captação de recursos externos do Credit Lyonnais, sob o ponto de vista corporativo, foi a subscrição pela ODEQUI para alienação, numa mesma operação estruturada ao Credit Lyonnais.

Para realizar tais operações, a ODEQUI subscreveu o capital da OPP Petroquímica em 30/09/1999; alienou para a subsidiária estrangeira OIL, em 01/10/1999, que, na mesma data revendeu para o Credit Lyonnais.

Para comprovar suas alegações junta diversos documentos, dentre os quais, extratos de evolução acionária da OPP Petroquímica (fls. 22.258 a 22.256), em que consta a movimentação de ações entre ODEQUI, OIL e Credit Lyonnais.

Na sequência, aduz que a participação do Credit Lyonnais na OPP Química advieram da incorporação da OPP Petroquímica e não por uma aquisição direta das próprias ações da OPP Química. Tal fato já teria sido reportado à autoridade fiscal no curso do procedimento investigativo e pode ser comprovado pela Ata da Assembléia que deliberou pela incorporação e pela transferência das ações, fls. 22.280 a 22.297.

No processo de reestruturação do setor petroquímico, o Credit Lyonnais não demonstrou interesse e assim houve a necessidade de aquisição das suas participações. Foi natural a aquisição das ações pela ODEQUI, pois se tratando de uma sociedade anônima de capital fechado, os trâmites burocráticos para a aquisição foram menores que seriam se a aquisição tivesse sido realizada pela própria recorrente, por se tratar de uma sociedade aberta.

A recompra ter ocorrido com um lapso temporal de 3 (três) anos já afasta qualquer suspeita de ágio artificial.

Com relação à posição da DRJ de que a operação mais natural seria a aquisição diretamente pela Braskem, aduz que essa opção seria possível, mas seria mais burocrática.

No tocante à afirmação das autoridades fiscais de que a OPP Química poderia adquirir suas próprias ações, aduz que tal conduta estaria vedada por força do art. 30, § º, "b", da Lei nº 6.404/76, que restringe tal possibilidade até o limite dos lucros e reservas. Como a OPP possuía Patrimônio Líquido Negativo, tal possibilidade seria ilegal.

III.a2 Empréstimo concedido pela última à primeira não é simulado.

Com o objetivo de acusar que a ODEQUI não foi a real adquirente das ações, as autoridades afirmam que o empréstimo, feito em 2002, pela OPP Química a ODEQUI foi uma simulação fraudulenta.

Segundo as autoridades, a participação da ODEQUI na aquisição de ações da OPP Química teve por propósito possibilitar à Braskem liquidar parte do seu passivo com a OPP Química sem pagamento.

Todavia, tal assertiva é falsa.

Em 1999, os recursos despendidos pelo Credit Lyonnais para a aquisição da OPP Petroquímica (sucieda pela OPP Química) foram destinadas para essa sociedade por meio da integralização de capital realizada pela ODEQUI. Assim, é razoável que a própria OPP Química (sucessora da OPP Petroquímica) gerasse os recursos para a reaquisição dessas mesmas ações.

No mais, em razão dos detalhes da defesa, considero relevante reproduzir suas próprias palavras:

- (i) Em primeiro lugar, pela incorporação da OPP Química, a Recorrente assumiu também as dívidas de responsabilidade da incorporada, inclusive as que foram contraídas para repasse à ODEQUI. Qual seria a razão de criar na OPP Química um crédito perante a ODEQUI, se ao "incorporar" esse crédito, a Recorrente também "incorporou" um passivo a ele correspondente?
- (ii) Se a Recorrente assumiu a dívida, sua pretensão não poderia ser a de evitar o pagamento. Inclusive, após a incorporação, a Braskem **afinal liquidou a dívida da OPP Química**, logo suportou financeiramente a compra dessas ações então detidas pelo Credit Lyonnais, o que lhe confere ainda mais legitimidade para aproveitamento fiscal do ágio.
- (iii) A aquisição das ações diretamente pela Braskem resultaria no mesmo ágio registrado pela ODEQUI. Ou seja, a constituição e a amortização do ágio não seriam afetadas! O próprio Fiscal reconhece isso, conforme o seguinte trecho contido na fl. 21 do TVF n.º 003: *"Neste caso não faria qualquer diferença, em tese, se a OPP Química [...] emprestasse os recursos para que a ODEQUI realizasse a operação, ou mesmo, se a própria Braskem adquirisse o investimento".*

(iv) Em 2005, ocorreu a incorporação da ODEQUI pela Braskem, de forma que, se o encontro de contas para reduzir o passivo da Braskem com a ODEQUI não tivesse ocorrido mediante a incorporação da OPP Química em 31/03/2003, de qualquer forma o encontro de contas teria ocorrido em 2005, como continuação do mesmo processo de reestruturação societária. Ressalte-se que, quando da incorporação da ODEQUI, a Recorrente ainda detinha relevante passivo com essa empresa, pelo que não há sentido em arquivar um empréstimo simulado apenas para baixar parte desse passivo.

(v) A Braskem já tinha passivo com a ODEQUI por conta das outras transações, sendo credora de outras transações também. O passivo aumentou quando houve a incorporação.

A aquisição das participações da OPP Química pela da ODEQUI foi, portanto, fruto de uma escolha plenamente justificável do ponto de vista negocial e dentro dos limites da ordem jurídica. Assim, não é possível ao Fisco afirmar que a participação da ODEQUI, no processo de compra das ações da OPP Química, teria sido dolosa ou teria sido “orquestrada” apenas para a criação do registro do ágio.

Vale ressaltar que a Fiscalização, para comprovar a sua tese de que a ODEQUI não era a adquirente das ações de emissão da OPP Química, alegou que a conta bancária de n.º 83169-7, agência n.º 0516, mantida perante o Bradesco, não pertencia à ODEQUI, mas sim à Braskem, considerando que foi através dessa conta que foi efetuada a remessa dos recursos financeiros para compra das ações, em outubro de 2002.

A Recorrente comprovou documentalmente na impugnação apresentada que a referida conta bancária era de titularidade da ODEQUI e com isso, pelo menos, a DRJ concordou. Vejamos:

A impugnante demonstrou que a conta bancária da qual foram transferidos recursos à OIL pertencia à ODEQUI, tendo a instituição financeira prestado informação equivocada à fiscalização, que considerou que a Braskem teria sido a real compradora das ações.

Mesmo sendo a ODEQUI a compradora das ações, não pode ser afastada a artificialidade do ágio e persistem as constatações acerca do pagamento efetivo por essas ações²⁶.

A DRJ, mesmo reconhecendo a improcedência do argumento da fiscalização, que foi utilizado para afirmar que a ODEQUI não era a real adquirente da participação acionária, manteve a acusação fiscal, embora não se depreenda do acórdão qual seria o motivo de tal posição.

III.b A aquisição foi efetuada perante o Credit Lyonnais, por meio da OIL.

Tece detida argumentação, com base em documentação apresentada (Contratos de Câmbio, Formulários de Transferência de ações, Declaração do Sucessor do Credit Lyonnais, no sentido de comprovar que as ações foram recompradas pela ODEQUI do Credit Lyonnais e que a OIL serviu apenas de intermediário do negócio, como sociedade do grupo para apoio no exterior.

III.c Houve efetivo pagamento.

Na sequência, a recorrente busca demonstrar o efetivo pagamento pelas ações ao Credit Lyonnais, por meio de extensa análise de documentação apresentada, como os contratos de câmbio. Dentre os documentos apresentados, deu especial destaque ao atestado do recebimento do preço pelo sucessor do Credit Lyonnais. Nesse ponto, indica que, nos contratos de câmbio, a conta de recebimento nem sequer era da titularidade de OIL, mas sim do Credit Lyonnais.

Assim, como as operações foram realizadas entre partes independentes (e não entre a ODEQUI e a OIL, que pertencem ao mesmo grupo econômico), é incorreta a acusação fiscal de artificialidade do ágio.

IV aproveitamento do ágio

A defesa também alega que, mesmo que se entenda que a operação foi realizada entre sociedades do mesmo grupo econômico, não se poderia afirmar a artificialidade do ágio e negar o seu aproveitamento tributário da sua amortização. Dentre outras razões, aponta que a operação foi realizada com base em laudo de avaliação que não foi contestado.

V Lançamento indevido quanto ao ágio relativo a passivo a descoberto.

A defesa também se insurge contra a acusação fiscal de que parte do ágio deveria ser glosado também em razão do passivo descoberto de OPP Química.

Em síntese, aduz que inexistente razão para desconsiderar, no cálculo do ágio, o custo de investimento adquirido, o qual representa também o passivo a descoberto assumido.

Ademais, afirma que o passivo a descoberto não foi utilizado pelas autoridades fiscais como critério jurídico para a autuação.

Aduz que o Fisco, com base no art. 146 do CTN, não pode utilizar critérios jurídicos subsidiários.

VI Inexistência de empresa-veículo confusão patrimonial por sucessor do adquirente original inovação no lançamento

A defesa aduz que a DRJ inovou a acusação ao afirmar que a ODEQUI atuou como empresa veículo. Nada obstante, teria registrado que não haveria ilicitude nesse procedimento. A questão que impediria o aproveitamento do ágio diria respeito ao fato de que não foi o adquirente (ODEQUI) que promoveu a confusão patrimonial com a adquirida, mas sim o seu sucessor (Braskem), o que impediria o aproveitamento do ágio.

Tal argumento, contudo, não deve ser enfrentado pelo CARF, uma vez que inovou a acusação fiscal.

VII direito ao aproveitamento fiscal do ágio interno

Ainda que o ágio citado fosse interno, o que não seria o caso, ainda assim tal valor seria passível de aproveitamento fiscal. Tece longas considerações jurídicas sobre essa temática.

VIII dedutibilidade para fins de apuração da CSLL

As autoridades fiscais se equivocaram ao empregar dispositivos legais relativos ao IRPJ para fundamentar a autuação relativa à CSLL. No caso, invocaram o art. 57 da Lei nº 8.981/95, para sustentar que uma despesa indedutível na apuração do IRPJ também seria na da CSLL. Já a DRJ invocou dispositivos de instruções normativas.

A defesa aduz que tais instruções não possuem status de lei e tece vasta análise para demonstrar que o artigo legal ventilado pela autoridade lançadora não produz os efeitos pretendidos pela fiscalização.

IX Multa isolada

Argumenta que a imputação de multa isolada não seria devida pelas seguintes razões:

a) inexistência tipificação legal para a imputação de multa isolada no caso concreto, uma vez que tal multa só está prevista para a ausência de recolhimento de estimativas aferida com base na receita bruta; b) concomitância da aplicação da multa isolada com a multa de ofício;

X multa qualificada

A razão para a qualificação da multa de ofício foi a suposta artificialidade do ágio. Nada obstante, com os mesmos argumentos anteriormente apresentados (inexistência de ágio interno, possibilidade de aproveitamento do ágio interno e inexistência de simulação), a defesa já busca demonstrar o equívoco dessa acusação e, portanto, a inaplicabilidade da qualificadora, que não poderia prevalecer.

Aduz ainda:

a) a tipicidade cerrada para a aplicação da multa qualificada e a inexistência da comprovação de ato fraudulento; b) interpretação favorável do art. 112 do CTN;

XI Multa agravada

A defesa aduz que demonstrou a dificuldade para obter a documentação requerida pela fiscalização, sobretudo por depender da colaboração de terceiros (Banco Bradesco e Credit Lyonnais), mas a DRJ se limitou a reproduzir a própria acusação fiscal e ainda não teve o cuidado de analisar os documentos juntados na impugnação.

Tece uma vasta narrativa dos atos fiscais e da documentação solicitada, bem como do seu atendimento às intimações fiscais. Discorre sobre a dificuldade para localizar uma vasta gama de documentos de fatos ocorridos há mais de 5 (cinco) anos.

Também descreve as ações que adotou para atender as intimações fiscais, como mobilizar uma ampla gama de funcionários internos e contratar empresa de consultoria para restaurar arquivos magnéticos e tudo em relação a documentação que não teria mais dever de conservação.

Afirma que foram requisitados 470 itens nas intimações expedidas e que deixou de apresentar apenas 0,84% desse total.

Atendeu a todas as intimação, mesmo que para solicitar dilações de prazo.

Especificamente em relação aos itens que supostamente não foram atendimentos e que fundamentaram o agravamento da multa, tece as seguintes considerações:

a) Extratos bancários da ODEQUI: os extratos não guardavam relação com a formação do ágio, logo não havia dever de guarda dos extratos por já terem transcorridos mais de 5 (cinco) anos. Mesmo assim, a recorrente apresentou à autoridade fiscal solicitações às instituições financeiras, bem como as respostas por elas apresentadas. Descreve cada as ocorrências em relação a cada uma das instituições financeiras; b) Instrumento de compra e venda relativo à aquisição das ações de propriedade da OIL pela Braskem ou ODEQUI: em razão do lapso temporal, não conseguiu localizar o citado documento; c) Contrato de mútuo entre OPP Química e ODEQUI: esse contrato não é relevante para a apreciação do ágio, esse contrato não depende de forma especial, a operação foi comprovada pela escrituração apresentada, os extratos bancários demonstram a operação realizada; d) Demonstrações Financeiras da OIL e a não comprovação do pagamento realizado ao Credit Lyonnais pela OIL: tais documentos se referem a período transcorrido há mais de 10 (dez) anos de empresa controlada, residente no exterior, e extinta há mais de 7 (sete) anos; a guarda desses documentos não era mais obrigatória; a guarda desse documento beneficiaria a recorrente; e) Livros de Registro e Transferência de Ações da OPP Química: não teve sucesso na sua busca, mas buscou substituir por meio do registro na instituição financeira custodiante.

A defesa aduz que demonstrou todo o seu esforço para atender à autoridade fiscal e que a ausência dos citados documentos não prejudicou a realização do lançamento.

XII Erros de cálculo cometidos no lançamento

Houve diversos erros de cálculo no lançamento, os quais foram incorretamente ratificados pela Delegacia de Julgamento. Seguem:

a) Necessidade de compensação de prejuízo fiscal acumulado de exercícios anteriores a 2007: seria incorreto o fundamento da DRJ de que, no exercício de 2007, o próprio contribuinte não utilizou o limite de 30% e que os prejuízos acumulados já haviam sido utilizados em 2009, pois a técnica correta para o lançamento é a recomposição da base de cálculo; b) Dedução do prejuízo fiscal do lucro da exploração: qualquer valor adicional no cálculo do IRPJ resulta também no aumento do benefício fiscal do lucro da exploração; está equivocado o entendimento da DRJ que tal benefício corresponde a uma faculdade do contribuinte; c) Dedução do benefício fiscal ao PAT: de forma similar ao item precedente, faz jus ao aproveitamento do benefício fiscal ao PAT e está equivocada a decisão da DRJ de que tal benefício corresponde a uma faculdade que não é passível de ser utilizada no lançamento de ofício; d) Dedução de retenções e valores pagos por antecipação: esses valores repercutiram na constituição de saldos negativos que nunca foram utilizados pelo contribuinte; e) Multas isoladas: os erros acima citados repercutiram também na aferição das multas isoladas, além de haver também erros de efetivo cálculo dessas multas.

XIII Juros sobre multa de ofício Discorre sobre a inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício.

XIV Provas

Por fim, protesta pela produção de novas provas.

No recurso dirigido aos termos 1 e 4 (fls. 25.441 e seguintes), aduziu os seguintes questionamentos:

No que toca às preliminares, traçou os mesmos argumentos do recurso já transcritos relativamente ao recurso dirigido aos termos 2 e 3, isto é:

I Homologação em razão de fiscalização anterior relativamente ao mesmo ano calendário.

II.a Decadência relativamente ao ágio formado em 2002.

II.b Decadência relativamente ao ágio cuja amortização se iniciou em 2003.

II.c Decadência parcial quanto a elementos de prova cientificados em 2014.

II.d Decadência pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, em face da ausência de fraude.

II.e Decadência em razão da antecipação do prazo pela entrega da DIPJ.

II.f. Decadência em razão da aplicação de recurso repetitivo do STJ.

Também reiterou as mesmas razões subsidiárias de mérito presentes no recurso já dirigido aos outros termos de verificação, quais sejam:

XII Erros de cálculo cometidos no lançamento

Houve diversos erros de cálculo no lançamento, os quais foram incorretamente ratificados pela Delegacia de Julgamento. Seguem:

a) Necessidade de compensação de prejuízo fiscal acumulado de exercícios anteriores a 2007: seria incorreto o fundamento da DRJ de que, no exercício de 2007, o próprio contribuinte não utilizou o limite de 30% e que os prejuízos acumulados já haviam sido utilizados em 2009, pois a técnica correta para o lançamento é a recomposição da base de cálculo; b) Dedução do prejuízo fiscal do lucro da exploração: qualquer valor adicional no cálculo do IRPJ resulta também no aumento do benefício fiscal do lucro da exploração; está equivocado o entendimento da DRJ que tal benefício corresponde a uma faculdade do contribuinte; c) Dedução do benefício fiscal ao PAT: de forma similar ao item precedente, faz jus ao aproveitamento do benefício fiscal ao PAT e está equivocada a decisão da DRJ de que tal benefício corresponde a uma faculdade que não é passível de ser utilizada no lançamento de ofício; d) Dedução de retenções e valores pagos por antecipação: esses valores repercutiram na constituição de saldos negativos que nunca foram utilizados pelo contribuinte; e) Multas isoladas: os erros acima citados repercutiram também na aferição das multas isoladas, além de haver também erros de efetivo cálculo dessas multas.

XIII Juros sobre multa de ofício

Discorre sobre a inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício.

XIV Provas

Por fim, protesta pela produção de novas provas.

É o relatório.

Na Resolução nº 1401-000.464, esta Turma entendeu ser necessário encaminhar o processo para a unidade de origem da RFB para que a autoridade administrativa pudesse examinar eventuais erros na apuração das bases de cálculo dos tributos e das multas.

Preliminarmente, a turma afastou as hipóteses de compensação de prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, que já haviam sido utilizados, e de repercussão na apuração do lucro da exploração e no benefício do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Em seguida, o conselheiro relator, no voto que conduziu a decisão, admitiu a possibilidade de aproveitamento na autuação de saldos negativos de 2007, 2010 e 2011, bem como das retenções na fonte para adequar os valores das estimativas aferidas de ofício para fins de imposição de multas isoladas.

Por fim, determinou-se a verificação de eventual erro de cálculo na apuração das multas isoladas de relativas aos anos-calendário 2010 e 2011.

Após os procedimentos fiscais, a autoridade administrativa, por meio do Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001, verificou que os saldos negativos já haviam sido inteiramente aproveitados pela recorrente. Entretanto, concluiu que havia reparos a serem feitos nas multas isoladas relativas aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011.

Por sua vez, a recorrente concordou de forma expressa com os novos cálculos das multas isoladas apurados no Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001.

Era o que havia a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais. Dele, tomo conhecimento.

I - Desmembramento do processo.

Preliminarmente, antes mesmo de adentrar pelas razões atinentes às questões prejudiciais do mérito, como decadência e homologação, e pelas razões de mérito e subsidiárias insertas no recurso voluntário, impende dar atenção ao pedido de desmembramento do feito formulado pela recorrente em conjunto com o recurso voluntário.

A precedência da matéria justifica-se pelo fato de a recorrente haver calcado o pedido no direito fundamental ao devido processo legal, mais especificamente, no direito à ampla defesa.

Segundo a recorrente, os fatos narrados nos Termos de Verificação Fiscal nº 01 e 04, bem como os respectivos elementos de prova, são totalmente distintos dos que constam nos TVF nº 02 e 03. Ademais, a complexidade da matéria e a gigantesca quantidade de elementos probatórios juntados em um único processo prejudicariam sobremaneira o exercício do direito de defesa.

Vale mencionar as palavras da recorrente:

Os elementos de prova que compõem a autuação chegam a mais de 21 mil páginas, de acordo com os autos do processo administrativo. Analisando os termos de cada um dos documentos acostados pela Fiscalização, observa-se que muitos se referem às operações tratadas nos TVFs n. 0001 e 0004, sendo os demais às operações tratadas nos TVFs n. 0002 e 0003. Segregando-os em grupos, tais elementos de prova não possuem nenhuma correlação lógica entre si, justamente porque tratam de contextos e operações que não se confundem.

Com efeito, a defesa do Auto de Infração impôs a análise segregada de cada operação envolvida, ensejando argumentos de fato e de direito inconfundíveis e cuja abordagem consolidada em uma única defesa dificultaria sobremaneira a própria defesa, bem como confundiria e dificultaria sobremaneira a análise minuciosa pelo D. Órgão Julgador.

De fato, impor a defesa de todas as acusações feitas nos 4 TVFs em uma única peça pode não apenas dificultar o julgamento, mas também ensejar cerceamento do direito de defesa, porque é praticamente impossível tratar de todos os aspectos de todos os TVFs em um único documento. **Tanto é impossível que os próprios dd. Auditores Fiscais segregaram suas constatações em 4 TVFs distintos.**

A título de exemplo, não se pode admitir que a Recorrente tenha apenas 15 minutos para sustentação oral da sua defesa, para abordar duas acusações fiscais totalmente estranhas entre si e que estão abordadas em TVFs que alcançam extraordinárias 224 páginas.

A bem da verdade, os dd. Auditores Fiscais tinham que ter a formalizado um processo administrativo para cada um dos referidos dois grupos de TVFs, um para os TVFs n. 0001 e 0004 e outro para os TVFs n. 0002 e 0003. Nesse sentido, a Lei n.º 9.784/1999 orienta que a Administração Pública obedecerá aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, permitindo a ampla defesa e a eficiência no processo administrativo.

De forma coerente, a recorrente apresentou dois instrumentos com as razões de recurso, segregando as matérias relativas aos TVF nº 01 e 04 daquelas contidas nos TVF nº 02 e 03.

É oportuno recordar que se trata de reiteração de pedido que havia sido feito na fase de impugnação. O acórdão de primeira instância decidiu a matéria nos seguintes termos:

Outrossim, cumpre seja indeferido o pedido para que o feito seja dividido em dois processos, um abordando a matéria tributável apurada nos Termo de Verificação Fiscal 1 e 4 e outro abordando a matéria tributária dos Termo de Verificação Fiscal 2 e 3.

Conforme se esclarecerá linhas adiante, as infrações relatadas em separado nos distintos Termo de Verificação Fiscal, embora autônomas, apresentam, segundo a fiscalização, íntima relação de dependência, por configuraram condutas realizadas pelo grupo com a finalidade de promover um encontro de contas entre obrigações e direitos surgidos dos eventos societários analisados.

Daí porque a necessidade e conveniência de todas as infrações serem objeto de um único julgamento, principalmente em virtude da qualificação da conduta imposta pela autoridade fiscal, a qual fundou-se, entre outros aspectos, na evidenciação de simulação justamente em face da íntima relação entre os ágios glosados. - *grifei*

A recorrente rechaça a razão de decidir da autoridade de primeira instância com os seguintes argumentos:

Todavia, esse fundamento não se sustenta. A motivação da DRJ/SP1 reside na suposta ocorrência de "encontro de contas" (débitos e créditos), como se a Recorrente não tivesse suportado economicamente a aquisição dos investimentos, o que não é verdade.

Da simples análise dos documentos acostados com a defesa e que a DRJ/SP1 curiosamente ignorou, verifica-se que todos os investimentos foram economicamente suportados pela Recorrente. Na segunda operação (TVFs n. 0002 e 0003), por exemplo, há comprovantes de transferências bancárias para o alienante do investimento!

Penso não ter razão a recorrente. De fato, ao encontro do que ponderou a autoridade julgadora de primeira instância, a fiscalização indicou nos Termos de Verificação Fiscal que as operações eram imbricadas, como se pode observar no seguinte trecho do TVF nº 01:

No que se refere ao montante de R\$ 338.633.738,59 (trezentos e trinta e oito milhões, seiscentos e trinta e três mil, setecentos e trinta e oito reais e cinquenta e nove centavos), constatou-se que a liquidação se deu, na escrita contábil da Braskem, mediante crédito da conta de Ativo Realizável de Longo Prazo, código nº 120101003001, rubrica "ODEQUI".

Esta conta originou-se após a incorporação da OPP Química pela Braskem sendo utilizada para contabilizar os direitos e obrigações registrados por aquela (OPP Química) junto a ODEQUI, principalmente, no que se refere ao caixa único utilizado na Organização Odebrecht, lá denominado de mútuos. De acordo com informações coletadas na escrita contábil da ODEQUI, código da conta nº 220301004006, concluiu-se que a OPP Química detinha mais direitos do que obrigações em relação a esta, tornando-se sua credora.

Ressalta-se que na citada conta de ativo da Braskem, código da conta nº 120101003001, que representava seus direitos junto a ODEQUI, estavam incluídos o próprio ágio interno/artificial surgido nas aquisições de ações da OPP Química por esta (ODEQUI), ocorridas em outubro e dezembro de 2002, e, internalizado após a incorporação da segunda (OPP Química).

Na condição de credora da ODEQUI após a incorporação da OPP Química, a Braskem eliminou, através de encontro de contas contábeis, o passivo, oriundo do ágio interno/artificial, adquirido na incorporação da OPP PP, demonstrando cabalmente, que não houve qualquer dispêndio financeiro na operação. Para melhor compreensão resume-se assim a situação.

O trecho acima demonstra que, no entendimento da fiscalização, os créditos da OPP Química em face da ODEQUI, decorrentes das operações descritas nos TVF nº 02 e 03, foram utilizados no encontro de contas realizado pela Braskem para a satisfação do crédito da ODEQUI em face da OPP PP decorrente das operações descritas nos TVF nº 01 e 04.

Assim, pelo menos, nesse aspecto, os lançamentos de ofício estão embasados nos mesmos elementos de prova.

O fato de a recorrente discordar do entendimento adotado pela autoridade lançadora não afasta a necessidade de examinar em conjunto os fatos narrados e os elementos de prova acostados para se chegar a uma conclusão acerca da forma como teriam ocorrido (ou não) os efetivos pagamentos das operações que deram origem aos ágios ora sob exame.

Neste sentido, é de se dar guarida às razões esposadas pela autoridade julgadora de piso.

Entretanto, penso que há uma razão que prepondera na espécie e que também adoto como razão para indeferir o pedido de desmembramento do feito.

É preciso considerar que o objeto sob exame é a apuração dos fatos jurídicos tributários relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL ocorridos nos anos de 2007 a 2012.

Neste contexto, as infrações apuradas pela fiscalização - caso sejam confirmadas neste julgamento - servem apenas para que os valores que não teriam sido levados às bases de cálculo dos tributos sejam corretamente adicionados para que se recomponha corretamente o critério de valor da norma jurídica individual e concreta decorrente de cada fato jurídico tributário.

Explico.

Apesar de o critério temporal das regras matrizes do IRPJ e da CSLL indicar que o fato jurídico tributário ocorre, via de regra, no final de cada período trimestral ou anual, a apuração das respectivas bases de cálculo leva em consideração todos os fatores positivos e negativos modificativos do patrimônio, relevantes para a norma tributária, ocorridos ao longo do período.

Não exacerba lembrar o conceito de renda para fins de IRPJ, aplicável, *mutatis mutandis*, à CSLL. O artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, define que:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

[...] - *grifei*.

Ao identificar uma infração, o que a fiscalização faz é simplesmente apontar um fator positivo que deixou de ser somado à respectiva base de cálculo ou um fator negativo que foi indevidamente subtraído da base de cálculo. Cada uma das infrações apontadas serve a um único propósito: recompor de forma correta as bases de cálculo de IRPJ e CSLL de cada ano sob análise.

Assim, na espécie, somente se pode determinar corretamente as bases de cálculo de IRPJ e CSLL de 2007 a 2012 se todas as infrações forem consideradas na apuração de ofício.

Impende lembrar que o artigo 142 do Código Tributário Nacional determina que, no lançamento de ofício, a autoridade administrativa deve calcular o montante do tributo devido. No mesmo sentido, o artigo 10, V, do Decreto 70.235/72 prevê que o auto de infração conterá

obrigatoriamente a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

Neste diapasão, por exemplo, um auto de infração contendo apenas as infrações correspondentes aos Termos de Verificação Fiscal nº 01 e 04 seria ilíquido, pois não seria possível determinar os montantes de IRPJ e CSLL devidos nos anos de 2007 a 2012. No auto de infração, não seria possível determinar a exigência e intimar o sujeito passivo a cumpri-la.

A única conclusão a que se pode chegar é que a separação do relatório fiscal em quatro TVF foi um recurso didático da autoridade lançadora. Tal recurso milita a favor da melhor compreensão da narrativa da autoridade fiscal por parte da defesa e das autoridades julgadoras. Não vejo necessidade de reparos ao procedimento adotado pela fiscalização de juntar as diversas infrações em um auto de infração para cada tributo e de concentrá-las num único processo.

Ademais, no que tange ao direito de defesa, é forçoso constatar que foi exercido pela recorrente em sua plenitude.

É de se concordar que a complexidade do contexto no qual as operações societárias ocorreram, bem como a sofisticação das matérias sob análise e a quantidade de elementos probatórios a examinar, trazem dificuldades para a defesa e para as autoridades julgadoras. Especialmente para as autoridades julgadoras, pois a recorrente conhece os fatos em primeira mão e produziu a esmagadora maioria dos elementos probatórios utilizados pela fiscalização e por ela mesma em sua defesa.

Contudo, compulsando os autos, vê-se que a defesa foi feita de forma robusta e completa. As impugnações, com a dilatação de prazo obtida judicialmente, e os recursos voluntários tratam dos diversos aspectos das infrações apuradas de ofício. Esta Turma determinou a realização de diligência para apurar eventuais incorreções nas bases de cálculo. Na diligência, a recorrente teve duas oportunidades de se manifestar. Ademais, a defesa não se limitou a esses momentos, pois houve também a apresentação de pareceres jurídico e contábil e a entrega de memorial em mãos.

No caso concreto, portanto, não vislumbro razão material ou procedimental que justifique o desmembramento do feito conforme pedido pela recorrente.

Voto, neste ponto, por indeferir o pedido de desmembramento do processo.

Ultrapassada a questão preliminar, passo ao exame das matérias prejudiciais ao mérito. Estas alegações foram lançadas tanto em relação às infrações identificadas nos TVF nº 01 e 04, quanto naquelas contidas nos TVF nº 02 e 03.

II - Homologação expressa do lançamento em face de fiscalização aberta em 2008.

Neste tópico, a recorrente destaca que a Secretaria da Receita Federal do Brasil realizou em 2008 um procedimento fiscal para apurar as bases de cálculo de CSLL. Segundo a recorrente, diante desse procedimento fiscal e considerando que não teria havido qualquer lançamento de ofício com fulcro em indedutibilidade dos ágio ora sob exame, teria ocorrido

uma de duas hipóteses: (i) extinção do crédito tributário por homologação expressa; ou (ii) alteração de interpretação sobre a aplicação do direito ao caso concreto, o que seria vedado pelo artigo 146 do CTN.

Tratarei primeiro da questão da homologação expressa e, no próximo tópico, da hipótese de alteração do critério jurídico.

Compulsando os autos, vê-se na impugnação que o procedimento fiscal realizado em 2008 versava somente sobre a apuração de CSLL dos anos 2003 a 2006.

A primeira questão que se impõe é determinar o que está sujeito à homologação tácita ou expressa por parte do sujeito ativo da obrigação tributária. Como a CSLL é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a resposta encontra-se no artigo 150 do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Há certa controvérsia acerca do que exatamente seria o objeto da homologação por parte da administração tributária. Parte da doutrina entende que homologa-se o tributo apurado/declarado pelo sujeito passivo. Parte entende que o que se homologa é o pagamento efetuado.

O entendimento aqui esposado é de que a homologação recai sobre o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Neste sentido já me manifestei:

O pagamento de determinada quantia em dinheiro é a prestação a que está obrigado o sujeito passivo e que pode ser exigida pelo sujeito ativo, na relação jurídica da obrigação tributária. Desta forma, o pagamento do crédito tributário (ou débito tributário, se olhado sob o ângulo do sujeito passivo) deve satisfazer a prestação devida e, assim, extinguir a obrigação. Contudo, o cumprimento da obrigação tributária está sujeito ao exame, mesmo que a posteriori, da autoridade administrativa. O exame atém-se, sobretudo, à determinação da quantia em dinheiro devida pelo sujeito passivo, que é medida pela aplicação da alíquota prevista na Regra Matriz de Incidência Tributária sobre a base de cálculo correspondente ao fato jurídico tributário praticado.

O legislador cuidou, então, de prever a “homologação” do pagamento antecipado: o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior

homologação ao lançamento. Consoante o disposto no artigo 156, VII, CTN, defende-se neste estudo que, embora o legislador faça menção à homologação ao lançamento, está se referindo à extinção do crédito tributário e, portanto, ao pagamento. Não há que se confundir a aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que tem como conseqüente o nascimento da obrigação tributária, com a norma jurídica do pagamento, que implica a extinção do crédito tributário. O que está pendente de uma condição resolutória é a extinção do crédito tributário e não o nascimento deste. Ademais, se o lançamento tributário é ato jurídico privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN), como poderia haver uma homologação ao lançamento?

[...]

Retomando o fio da meada, pode-se construir, a partir dos enunciados prescritivos acima, a primeira norma jurídica atinente à sistemática do “lançamento por homologação”: o pagamento do débito tributário relativo a tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento sem o exame prévio da autoridade administrativa implica a extinção do crédito tributário sob condição resolutória.

Vê-se que a lei credenciou o sujeito passivo para aplicar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) de forma a identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, determinar o débito tributário e efetuar o pagamento antecipado. O pagamento tem como conseqüente a extinção da própria obrigação tributária, mas sob condição resolutória, visto que não se afasta o direito potestativo do sujeito ativo de examinar cumprimento da prestação por parte do sujeito passivo e, eventualmente, constituir o crédito tributário apurado de ofício. (NOGUEIRA, Carlos André Soares. Normas jurídicas e decadência no lançamento por homologação. In: **Revista de estudos tributários e aduaneiros**. Ano 1, nº 1. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014)

De qualquer forma, mesmo que não se adote a tese aqui exposta, a norma jurídica que estaria sujeita à homologação da autoridade administrativa seria a norma individual e concreta de obrigação tributária decorrente do fato jurídico tributário. Em outras palavras, o que estaria sujeito à homologação da autoridade administrativa seriam os pagamentos ou os montantes apurados/declarados de IRPJ e CSLL devidos nos anos de 2003 a 2006.

Insta destacar que os montantes devidos de IRPJ e CSLL de 2007 a 2012 decorrem de fatos jurídicos tributários totalmente distintos daqueles ocorridos entre 2003 e 2006. O critério temporal no antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária não deixa margem a dúvidas.

Vale destacar: de acordo com a dicção do artigo 150 do CTN, o que se homologa é o tributo objeto da relação de obrigação decorrente de cada fato jurídico tributário. Não há que se falar em homologação dos atos jurídicos que deram origem aos ágios. Até porque o aproveitamento do ágio na forma de amortização, mesmo nas situações permitidas legalmente, configura uma faculdade do sujeito passivo. O que afeta a apuração do tributo é a amortização do ágio, que não se confunde com os atos jurídicos que lhe deram origem.

Assim, eventual homologação tácita ou expressa dos tributos devidos entre 2003 e 2006 (ou dos respectivos pagamentos) não afetaria os tributos sujeitos ao lançamento por homologação em períodos posteriores.

Ademais, nos poucos elementos apresentados, a recorrente não logra demonstrar que tenha havido qualquer ato da administração de homologação expressa dos créditos

tributários de 2003 a 2006. Nos termos expostos acima, para que ocorra a extinção do crédito tributário é necessária a implementação da condição resolutória. Requer, portanto, um ato de homologação. Tal ato não consta dos autos.

Voto, portanto, neste tópico, por afastar a preliminar de homologação expressa do crédito tributário.

III - Alteração do critério jurídico.

Ainda em razão do procedimento fiscal realizado em 2008, no qual não teria havido lançamento de ofício decorrente de glosa de amortização de ágio, a recorrente alega que a presente autuação configuraria mudança da interpretação sobre o direito aplicável. Tal mudança somente poderia ser aplicada a fatos jurídicos tributários posteriores, conforme previsão expressa do artigo 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Tenho que a tese da recorrente não deve prosperar. De se ver.

À partida, destaco que a recorrente não apresentou nenhum elemento de prova que demonstre que a autoridade administrativa em 2008 adotou como critério jurídico a interpretação de que as amortizações de ágio ora sob análise seriam válidas sob a ótica do aproveitamento fiscal para redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Em verdade, a recorrente trouxe poucos elementos probatórios - apenas o Termo de Início de Fiscalização e um Termo de Intimação - nos quais a fiscalização não se manifesta em nenhum momento acerca das amortizações de ágio ora sob análise.

Ademais, é de se destacar que o que a recorrente fez foi apresentar uma presunção. Uma presunção simples.

É cediço que o raciocínio presuntivo funda-se num fato conhecido, comprovado, para presumir que outro fato, com o qual mantenha forte relação, também tenha ocorrido.

Na espécie, o fato presuntivo seria a ausência de lançamento de glosa de amortização de ágio. O fato presumido seria que a fiscalização teria adotado o critério jurídico de que os ágios ora sob exame seriam válidos em termos fiscais.

A relação entre os fatos presuntivo e presumido não se sustenta diante de um exame mais detalhado.

Primeiro, é preciso destacar que os procedimentos de fiscalização são realizados por amostragem. Portanto, nem todos os lançamentos contábeis e de ajuste são examinados em cada procedimento. A utilização da amostragem é da natureza dos mais diversos procedimentos de auditoria.

A simples hipótese de que a fiscalização não tenha verificado eventuais lançamentos de amortização de ágio já seria o suficiente para inviabilizar a relação de presunção que a recorrente pretende estabelecer.

Segundo, é preciso levar em consideração a possibilidade de que o procedimento fiscal tenha-se concentrado em outras matérias, distintas da amortização de ágio.

Terceiro, não se deve olvidar que as próprias autoridades administrativas sofrem com a multiplicidade de normas tributárias e podem desconhecer determinadas matérias ou não estarem aptas, disporem dos instrumentos ou do tempo necessário para identificar todas as infrações. A fiscalização pode simplesmente não ter identificado a infração no meio de milhares de lançamentos contábeis.

Por todas essas razões, não há como acolher o raciocínio presuntivo da recorrente. Não há como se dizer, a partir dos poucos elementos trazidos aos autos, que a administração tributária tenha adotado inicialmente o critério de validade das amortizações fiscais dos ágios e, posteriormente, nos autos de infração ora sob análise, tenha alterado tal entendimento jurídico.

Assim, neste ponto, voto por afastar a preliminar de alteração do critério jurídico em desacordo com o artigo 146 do CTN.

IV - Decadência

IV.1 - Decadência para desconsiderar ágio formado em 2002 e para lançar tributo em relação a ganho de capital.

O primeiro tópico do recurso voluntário relativo à matéria de decadência trata especificamente do momento de formação dos ágios.

Os atos jurídicos que deram origem aos ágios ora sob exame ocorreram em 2002 e a fiscalização foi encerrada mais de 10 anos após tais fatos.

Segundo a argumentação da recorrente, considerando que os eventuais ganhos de capital teriam ocorrido em 2002 e que a formação dos ágios e as primeiras amortizações teriam sido declaradas a partir do exercício 2003, o prazo decadencial para a verificação da formação dos ágios fluiria desde 2002. Com a inércia do Fisco, o prazo decadencial teria se escoado *in albis*.

Reproduzo as palavras da recorrente.

Em relação aos TVF nº 01 e 04:

Na verdade, a amortização do ágio pressupõe dois controles: o primeiro se refere ao direito de o Fisco questionar a formação do ágio e o segundo, o direito de controlar a utilização do ágio contabilizado em período anterior. Com relação ao primeiro direito de investigação do Fisco, observa-se que a aquisição a valor de mercado das ações em tesouraria da ODEQUI pela OPP PP tem o condão de permitir ao Fisco fiscalizar a correta apuração do ganho auferido na operação e de verificação de uma suposta incidência tributária.

Dessarte, o termo inicial da decadência deve ser aquele em que a Fiscalização tem o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo e passa a poder agir. O lançamento fiscal é um dever da autoridade administrativa e a decadência atua quando configurada a inércia do Fisco em constituir o crédito tributário.

Esse conhecimento, no caso sob exame, foi oferecido em diversas oportunidades à fiscalização: (i) pela entrega das declarações de rendimentos da ODEQUI, que teve ganho de capital na operação de venda das suas ações em tesouraria; (ii) pela entrega das declarações de rendimentos da OPP PP, que adquiriu as mencionadas ações em tesouraria; e (iii) pelas declarações de rendimentos com registro da amortização do ágio entregues pela Recorrente, na qualidade de incorporadora da OPP PP.

Todavia, o Fisco, no caso presente, pretende retroagir ao ano de 2002, após o prazo decadencial de cinco anos, para alegar que a formação do ágio foi artificial e irregular, promovendo, em 2014, a glosa da amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos períodos de apuração de 2007 a 2012.

Em relação aos TVF nº 02 e 03:

Na verdade, a amortização do ágio pressupõe dois controles: o primeiro se refere ao direito de o Fisco questionar a formação do ágio e o segundo, o direito de controlar a utilização do ágio contabilizado em período anterior.

Com relação ao primeiro direito de investigação, observa-se que a aquisição das ações de emissão da OPP Química pela ODEQUI tem o condão de permitir ao Fisco fiscalizar a correta apuração do ganho auferido na operação. Afinal, trata-se de alienação de ações de empresa Brasileira detidas por uma não-residente (Credit Lyonnais), tendo como comprador empresa domiciliada no Brasil (ODEQUI). Assim, há ganho de capital se o custo de aquisição do não-residente for calculado em Reais nas datas dos investimentos.

Nos termos do art. 685, inciso I, 'a' do atual RIR/1999, o ganho de capital apurado pelo não-residente é tributável. É claro que pode existir divergência entre as interpretações do Fisco e do Contribuinte (como de fato há no caso específico sob discussão), sobre se o ganho de capital do não-residente, nesse caso, deve ser apurado em Reais ou considerando o investimento original em moeda estrangeira. Mas, independentemente dessa discussão, o fato é que já existiu, em 2002, uma operação relacionada à geração do ágio em questão, passível de verificação e questionamento pelas dd. Auditores Fiscais.

Dessarte, o termo inicial da decadência do direito do Fisco de questionar a existência ou não de determinada operação, como a compra e venda de participação societária, deve ser aquele em que a Fiscalização tem o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo e passa a poder agir. O lançamento fiscal é um dever da autoridade administrativa e a decadência atua quando configurada a inércia do fisco em constituir o crédito tributário.

Esse conhecimento, no caso sob exame, foi oferecido em diversas oportunidades à fiscalização: (i) pela entrega das declarações de rendimentos da ODEQUI, que evidenciam dentre seus bens e direitos, novo valor de ativo incluindo ágio pelas ações da OPP Química, evidenciando preço de compra em Reais superior ao valor patrimonial da empresa investida; e (ii) pelas declarações de rendimentos com registro da amortização do ágio entregues pela Recorrente, na qualidade de incorporadora da ODEQUI.

Esta matéria foi objeto de impugnação e foi decidida pela primeira instância administrativa nos seguintes termos:

[...] o fato gerador dos tributos discutidos nos autos não é a formação ou a contabilização do ágio oriundo da compra das ações da ODEQUI pela OPP PP, ou das ações da OPP Química pela ODEQUI, em 2002, mas sim, a *amortização com fins fiscais* efetuada pela impugnante, que foi iniciada somente a partir das incorporações das controladas OPP Química e Trikem.

No tocante à alegação de que a amortização fiscal já teria se iniciado em 2003 e 2004, cabe esclarecer que os efeitos decadenciais devem ser considerados em face da autonomia de cada período-base de incidência do IRPJ.

Cada evento ou cada período de apuração em que ocorre a amortização parcial de pagamento na aquisição de investimento ou de um direito constitui fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente relativa ao tributo incidente naquela amortização.

Considerando que a dedução fiscal de amortizações, mesmo quando considerada cabível, consiste em uma faculdade do contribuinte e não um dever, o prazo atribuído à autoridade fiscal para constituir os tributos devidos tem início somente com o efetivo exercício dessa faculdade. Se exercida em parcelas, a partir da dedução de cada parcela inicia-se um prazo decadencial autônomo.

Assim, a obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surge apenas com a ocorrência do fato gerador que, no caso em tela, é a dedução das despesas contabilizadas como amortização de ágio pago, nos anos-calendário de 2007 a 2012.

Penso que as alegações da recorrente não encontram guarida nas normas jurídicas de decadência, como passo a expor.

Preliminarmente, é oportuno resgatar o raciocínio elaborado anteriormente acerca dos fatos jurídicos tributários ora sob análise.

O objeto do presente processo é a apuração de ofício de IRPJ e CSLL devidos pela Braskem nos anos-calendário 2007 a 2012. Em cada um desses períodos, a recorrente amortizou para fins fiscais parcelas dos ágios que foram formados em 2002. Cada amortização é um fator negativo na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL de 2007 a 2012.

Assim, cada infração apontada pela fiscalização nada mais é que a identificação, na visão da autoridade lançadora, de um fator negativo que foi indevidamente considerado nas respectivas bases de cálculo dos tributos devidos entre 2007 e 2012. No auto de infração, a fiscalização adiciona cada valor indevidamente subtraído e apura o montante devido de IRPJ e CSLL para cada fato jurídico tributário.

Parece-me que há uma grande confusão na defesa da recorrente entre as diversas normas jurídicas que foram introduzidas no sistema jurídico ao longo do tempo.

Primeiro, há os atos jurídicos que inserem no mundo jurídico a alienação de participações societárias. Sinteticamente, pode-se dizer que, por força dos contratos firmados entre as partes, introduz-se, de um lado, o dever jurídico de entregar as ações e, de outro, a obrigação de pagar determinada quantia. Neste momento, o fato de a participação ter sido alienada por valor superior ao patrimonial é apenas uma consideração econômica.

Segundo, para fins contábeis e, mais especificamente, para fins de registro conforme a legislação civil/comercial de regência, as alienações têm efeitos distintos nos patrimônios da alienante e da adquirente. Na alienante, há um ganho decorrente da alienação por valor superior ao valor patrimonial. Na adquirente, forma-se um ágio. A escrituração do ágio, neste momento, não tem nenhum efeito tributário. Seu efeito é patrimonial, de interesse particular para sócios, investidores, etc.

Terceiro, finalmente chega-se a uma norma de cunho tributário. Na alienante, há que se fazer a consideração se o ganho de capital é tributável ou não para fins de IRPJ e CSLL. Ademais, é necessário verificar se incide a norma de retenção na fonte, no caso de pagamento a alienante no exterior. O prazo decadencial para lançar de ofício o IRPJ e a CSLL decorrentes do ganho de capital flui a partir do respectivo fato jurídico tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do artigo 173, I, ambos do CTN.

Quarto, tem-se o aproveitamento fiscal nos anos 2007 a 2012 das amortizações dos ágios formados em 2002, que configura o objeto do presente processo.

Já se viu acima que os atos jurídicos de natureza civil/comercial relativos às alienações de participação societária não têm o condão de estabelecer o termo inicial para a fluência do prazo de natureza tributária para o lançamento de ofício.

Não há que se confundir também os ganhos de capital das alienantes com as amortizações de ágio pelas adquirentes. Trata-se de fatos jurídicos tributários - normas jurídicas individuais e concretas - absolutamente diversos, a começar pelo critério pessoal. Como se poderia dizer que o fato jurídico tributário realizado por um sujeito passivo (o alienante) poderia determinar o termo inicial para a fluência do prazo decadencial do sujeito ativo para o exercício do poder-dever de lançamento de ofício em relação de obrigação absolutamente distinta, que afeta outro sujeito passivo (o adquirente)? A resposta há de ser negativa.

Os prazos decadenciais ora sob exame são relativos aos fatos jurídicos tributários realizados pela Braskem. Em cada ano-calendário, entre 2007 e 2012, a recorrente realizou fatos jurídicos correspondentes às Regras Matrizes de Incidência Tributária de IRPJ e CSLL. E, em cada um deles, houve aproveitamento de amortização de ágio. Portanto, o período decadencial para a verificação do ágio passou a fluir em cada um desses momentos.

Em seguida, serão feitas considerações acerca da norma de decadência na espécie, conforme o artigo 150, §, ou o artigo 173, I, ambos do CTN.

No contexto traçado, em atenção à alegação da recorrente, vale destacar que a norma veiculada pelo artigo 37 da Lei nº 9.430/96 não trata de decadência, mas do dever instrumental de manter em boa ordem e de apresentar à autoridade competente os comprovantes da escrituração de fatos que repercutam em exercícios futuros. Seguindo a exposição acima, o fato que repercute em exercícios posteriores é a formação dos ágios, que foram contabilizados pela adquirente em 2002.

A melhor interpretação do dispositivo, portanto, é que o sujeito passivo deve manter em boa ordem e apresentar à fiscalização, enquanto não decair o direito de lançar as amortizações de ágio, os comprovantes da escrituração do ágio, no momento de sua formação.

Neste sentido é jurisprudência deste Conselho, consolidada na Súmula CARF nº 116, de efeito vinculante, *verbis*:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Neste ponto, voto por afastar a preliminar de decadência.

IV.2 - Decadência para desconsiderar ágio cuja amortização se iniciou em 2003 ou 2004.

Neste tópico, em síntese, a recorrente alega que a amortização fiscal dos ágios foi iniciada em período anterior e que não ocorrem novos fatos em relação à formação do ágio, mas somente "*o exercício do direito de amortizar um ativo diferido*".

Cito as palavras da recorrente relativas aos ágios apurados nos TVF nº 02 e 03:

Nos casos em que a amortização do ágio seja efetuada após 5 anos do exercício de apuração do ágio, os agentes fiscais podem apenas questionar os critérios de utilização do ágio e não há mais a possibilidade de glosar a amortização a partir de juízos de valor relativos ao período de sua formação.

No caso dos autos, em que houve a aquisição de participação societária com ágio e posterior incorporação ao patrimônio da recorrente, pode-se afirmar que o prazo decadencial começou a fluir a partir da primeira amortização do ágio registrado pela Recorrente, isto é, em 2003.

Nesse momento, a fiscalização já tinha condições e elementos suficientes para averiguar a sua formação e, eventualmente, apresentar sua discordância em relação ao (i) o quantum amortizado do ágio, (ii) o documento suporte para justificar a rentabilidade futura, (iii) uma eventual alteração legislativa e (iv) a amortização à razão de 1/60 avos.

A despeito de a amortização do ágio ter gerado efeitos tributários de 2007 a 2012, é incontestável o fato de as autoridades fiscais estarem questionando, em sua essência, um ato praticado e declarado às autoridades fiscais em 2003.

Em relação aos ágios apurados nos TVF nº 01 e 04, os argumentos são essencialmente os mesmos, variando apenas o termo inicial das amortizações, que datam de 2003 e 2004.

Os argumentos esgrimidos pela recorrente neste tópico são bastante assemelhados aos do anterior e devem ser afastados com a mesma fundamentação e a aplicação da Súmula CARF nº 116.

Destarte, também neste ponto, voto por afastar a preliminar de decadência.

IV.3 - Decadência parcial pela ciência dos elementos de prova em 2014.

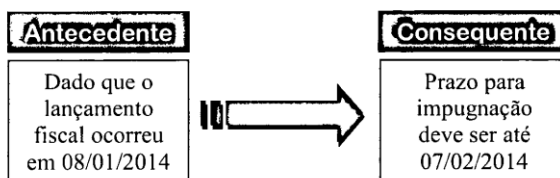
A recorrente alegou que, embora a ciência do lançamento de ofício tenha ocorrido em 27/12/2013, a formalização do processo com os respectivos elementos de prova teria ocorrido somente em 02/01/2014. Além disso, somente em 06/01/2014 a administração tributária teria gerado arquivos magnéticos contendo todos os elementos que compunham o feito até aquele momento. A recorrente somente teria tido acesso aos elementos de prova que consubstanciaram o lançamento em 08/01/2014.

Com fulcro nesse relato, a recorrente entende que o lançamento somente se aperfeiçoou em 08/01/2014. Considerando essa data e considerando que os prazos decadenciais deveriam obedecer as disposições do artigo 150, § 4º do CTN, teriam sido alcançados pela norma de decadência os fatos jurídicos tributários ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008.

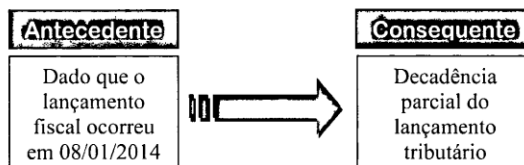
Em reforço à sua tese, a recorrente alega que o Poder Judiciário, ao decidir contar o prazo para impugnação a partir de 08/01/2014, teria reconhecido judicialmente que o lançamento teria ocorrido somente em 2014. Reproduzo excerto do recurso voluntário:

A Recorrente defendeu o reconhecimento de um fato jurídico (antecedente) cuja consequência recai, para o processo administrativo, sobre a contagem do prazo decadencial. E não há como negar que esse fato reconhecido judicialmente (lançamento em 2014), embora utilizado pela Justiça para garantir prazo de defesa integral, também irradia efeitos sobre a contagem do prazo decadencial no processo administrativo.

Toda decisão judicial constitui-se em norma individual e concreta oponível a terceiros. Extraem-se de tal norma um antecedente e um consequente, que, no caso concreto, significa, respectivamente, a seguinte estrutura:



Mas se é incontestável para a autoridade judicial que o lançamento fiscal ocorreu em **08/01/2014**, outras normas tributárias incidem sobre esse mesmo fato. A norma de decadência é uma delas. Assim, pode-se obter a seguinte norma individual e concreta de decadência:



O consequente "decadência parcial" não é objeto da decisão judicial, mas deste processo administrativo. A decisão judicial, embora garantido prazo de impugnação integral, reconheceu um antecedente inequívoco: **o lançamento ocorreu em 08/01/2014**.

Se a decisão judicial, tal como alegado neste recurso, reconhece que o lançamento ocorreu em 08/01/2014 (**antecedente**), não em 27/12/2013, por consequência lógica a decadência parcial deve ser reconhecida.

Início a apreciação desta matéria justamente pela decisão judicial. Compulsando os autos, verifico que a sentença exarada pela 11ª Vara da Seção Judiciária do Estado da Bahia do TRF da 1ª Região não reconhece em momento algum que o lançamento tributário tenha ocorrido em 08/01/2014. Trago à colação alguns excertos para ilustrar o fundamento e a parte dispositiva da decisão:

No mérito, pretende a Impetrante lhe seja reconhecido direito que entende como líquido e certo de apresentar sua impugnação ao Processo Administrativo Fiscal nº 13502.721354/2013-13, no prazo de 30 dias previsto no art. 15, do Decreto nº 70.235/72, contados da data da ciência formal dos elementos prova que acompanham.

Adoto como razões de decidir aquelas já apresentadas na decisão, que a seguir transcrevo:

“Conforme expressamente estabelecido no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, “a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos **e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (grifei)

Ocorre que, na hipótese dos autos, inobstante a ciência do auto de infração pela Impetrante em data de 27/12/2013 (pg. 31), vê-se que a disponibilização do processo administrativo e demais documentos mencionados nos respectivos Termos de Verificação Fiscal, necessários à elaboração da defesa, nos termos do requerimento de pg. 265, somente foi formalizada em 08/01/2014 (pg.266), a partir de quando deve ser computado o termo a quo para interposição da impugnação da medida fiscal, sob pena de cerceamento de defesa”.

[...]

Quanto ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Camaçari, CONCEDO A SEGURANÇA pleiteada para, confirmando a liminar, assegurar à Impetrante a apresentação da defesa contra a autuação processada nos autos do PAF nº 13502.721354/2013-13, no prazo de 30 dias contados da data em que tomou ciência formal dos elementos de prova que acompanham a acusação fiscal, disponibilizados em 08/01/2014, abstendo-se as Autoridades Impetradas de considerarem intempestiva a defesa se apresentada considerando a contagem do prazo a partir de 08/01/2014. - grifei.

Resta claro que a decisão judicial tomou como termo inicial para o prazo preclusivo de 30 dias para apresentação de impugnação a data em que a recorrente recebeu formalmente a mídia com os arquivos magnéticos dos elementos de prova juntados ao processo.

Não houve nenhuma consideração do juízo acerca do aperfeiçoamento do lançamento de ofício em momento diverso daquele em que foi dada ciência dos autos de infração. Ao contrário, o juízo reforça que a ciência do auto de infração ocorreu em 27/12/2013, conforme se pode observar no seguinte trecho:

[...]

inobstante a ciência do auto de infração pela Impetrante em data de 27/12/2013

[...]

A meu sentir, o que houve foi a aplicação do princípio geral de cautela para evitar a ocorrência cerceamento de defesa.

Não havendo o reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que o lançamento somente teria ocorrido em 2014, não se sustenta o silogismo elaborado pela recorrente que levaria ao reconhecimento da decadência parcial.

Mas, de qualquer forma, trata-se de matéria de ordem pública e, se for o caso, deve ser conhecida de ofício pela autoridade julgadora administrativa. Passo a examinar os argumentos da recorrente.

A recorrente alega, forte na obra do professor Eurico de Santi, que somente em 08/01/2014 foi cumprido o requisito de validade da publicidade do lançamento de ofício.

Tenho que o lançamento de ofício é um ato de enunciação por meio do qual um agente competente (AFRFB) introduz uma norma jurídica individual e concreta, na qual narra em linguagem competente, dentro de determinado procedimento, a ocorrência do fato jurídico tributário, faz a subsunção dos fatos narrados à hipótese da Regra Matriz de Incidência Tributária e constitui a obrigação tributária que enlaça os sujeitos ativo e passivo, cujo objeto é o crédito tributário. A introdução desta norma jurídica, por meio do ato formal do lançamento aperfeiçoa-se com a ciência do ato administrativo.

Todos estes requisitos foram cumpridos até 27/12/2013. A norma individual e concreta, com todos os seus elementos (no antecedente, critérios material, espacial, temporal, e, no consequente, critérios pessoal e de valor), foi regularmente introduzida no sistema jurídico por meio do auto de infração regularmente notificado pessoalmente ao sujeito passivo.

A juntada posterior de elementos probatórios aos autos é medida - imperativa - de garantia do contraditório e da ampla defesa.

Examinando a obra do professor Eurico de Santi, chega-se a conclusão semelhante. Trago a lume alguns trechos de sua obra para ilustrar:

Para o ato-norma administrativo em geral, os pressupostos são os atos e fatos que constituem o fato jurídico suficiente para produção da norma administrativa individual e concreta (ato-norma administrativo)

São pressupostos de constituição deste fato jurídico administrativo suficiente (ato-fato): (i) a competência do agente, (ii) o procedimento, (iii) o motivo do ato e (iv) a publicidade.

[...]

Faz parte do suporte fático, para configuração do fato jurídico suficiente, a formalização do ato, i. é., "*a específica maneira pela qual o ato deve ser externado*". A publicidade constitui requisito desta exteriorização. A norma só pode ser jurídica se estiver voltada a regular condutas intersubjetivas. O ato-norma administrativo, pensado ou guardado numa gaveta, sem se dar o mínimo de condições para o conhecimento do destinatário, é um sem sentido jurídico. Por isso, consideramos a publicidade e sua espécie a notificação como inerente à formalização. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 117 - 119).

Em outras palavras, no que diz respeito à publicidade, a notificação necessária é do **ato** administrativo (lançamento) e da **norma** que lhe dá conteúdo (obrigação tributária). No momento em que há a notificação, respeitados os demais requisitos, tem-se fato jurídico administrativo suficiente (**ato-fato**) para que o lançamento seja válido e eficaz.

Neste diapasão, vê-se que o fundamento aqui adotado coaduna-se com o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o procedimento a ser adotado no lançamento de ofício por meio de auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No momento em que a autoridade competente notifica o sujeito passivo do auto de infração, contendo os elementos legais necessários acima listados, o lançamento do tributo e a imposição de penalidade estão perfeitos e acabados.

O dever de instruir o processo com todos os elementos de prova necessários, conforme o artigo 9º do Decreto 70.235/72, é exigência para garantir o devido processo legal, em especial para evitar o cerceamento da ampla defesa.

Neste aspecto, é de se considerar que houve, por parte da fiscalização, um cuidado para que os elementos probatórios fossem juntados aos autos de forma diligente.

Primeiro, não procede a alegação da recorrente de que o processo teria sido formalizado em 02/01/2014. Em verdade, a recorrente presumiu que a formalização houvesse ocorrido nesta data por ter sido essa a data em que a autoridade administrativa proferiu despacho

de encaminhamento ao serviço responsável pelo acompanhamento e controle do crédito tributário. Observa-se, entretanto, na ficha de identificação do processo (fls. 01) que este foi protocolado em 26/12/2013.

Segundo, verifica-se na pesquisa de palavras chave dos documentos juntados ao processo que os autos de infração foram juntados em 27/12/2013, ou seja, no mesmo dia em que ocorreu a ciência pessoal.

Terceiro, as mais de 20.000 páginas de documentos foram juntados até o dia 02/01/2014, ou seja, apenas 03 dias úteis após a ciência dos autos de infração e devolução dos livros e documentos que estavam na posse da fiscalização, conforme Termo de Encerramento.

Portanto, apenas 3 dias úteis após o lançamento, todos os elementos de prova utilizados pela fiscalização encontravam-se juntados ao processo e poderiam ser consultados pela recorrente por meio do e-CAC.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de decadência.

IV.4 - Da inexistência de fraude e a contagem do prazo pelas regras do artigo 150, § 4º, do CTN.

Pugna a recorrente pelo reconhecimento da inexistência de fraude nas condutas adotadas. Neste caso, inexistiria óbice para a aplicação do prazo decadencial quinquenal a partir da data de ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. - *grifei*.

O exame desta matéria requer alguma consideração de mérito, pois a configuração de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada requer exame de mérito. Assim, antecipando um juízo que será exposto e fundamentado à frente, é de se dizer que parte das condutas adotadas pela recorrente, especificamente a formação dos ágios cujas amortizações foram objeto dos TVF nº 01 e 04 amoldam-se às hipóteses de fraude e conluio previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Considerando que houve condutas que se subsomem à hipótese de fraude, é de se afastar a aplicação do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN. Aplica-se, portanto, o artigo 173, I, do mesmo diploma legal.

É oportuno destacar que o prazo decadencial é para apurar o fato jurídico tributário. Portanto, descabe dizer que haja um prazo decadencial para as infrações que configurem fraude e outro prazo decadencial para as demais.

De acordo com o arrazoadado feito alhures, o objeto deste processo são os fatos jurídicos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL devidos em cada um dos anos-calendário de 2007 a 2012. Cada uma das infrações identificadas nada mais é que a identificação, na interpretação da fiscalização, de um fator modificativo positivo que deva ser somado à base de cálculo ou um fator modificativo negativo que foi indevidamente subtraído da base de cálculo. Não há um prazo decadencial para uns fatores que compõem as bases de cálculo dos tributos e outro prazo decadencial para outros fatores. Todos os fatores relevantes devem ser considerados na soma algébrica que determina a renda (lucro) conforme a norma tributária de referência.

Destarte, a ocorrência de fraude leva o termo inicial do prazo decadencial de revisar o lançamento por homologação (com todos os seus fatores modificativos) para o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Voto, portanto, por afastar mais essa premissa de decadência.

IV.5 - Antecipação do prazo decadencial do artigo 173 do CTN pela entrega da DIPJ.

A recorrente alega que, mesmo que se considere que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento deveria obedecer o disposto no parágrafo único do artigo 173 do CTN, verbis:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Aduz que, na sistemática do lançamento por homologação, as medidas preparatórias incluem os atos praticados pelo contribuinte e, portanto, a entrega da DIPJ teria o condão de antecipar o termo inicial do prazo decadencial.

A tese da recorrente não merece acolhida.

Primeiro, a DIPJ não tem o caráter de declaração de rendimentos. Ela não tem o caráter de confissão de dívida para ser instrumento de constituição de créditos tributários e,

também, não se presta como suporte para o lançamento dos tributos nos moldes do lançamento por declaração (artigo 147 do CTN).

Segundo, o IRPJ e a CSLL submetem-se à sistemática do lançamento por homologação e a introdução de norma individual e concreta, que constitui os respectivos créditos tributários, deve ser feita pelo sujeito passivo por meio da DCTF.

Destes dois pontos, vê-se que a DIPJ nada mais é que um dever instrumental por meio do qual o sujeito passivo apresenta à Administração Tributária informações de interesse desta última para a atividade de fiscalização e controle. Portanto, a entrega da DIPJ não se configura como *medida preparatória indispensável ao lançamento* a ser efetuado pela autoridade administrativa.

Ademais, o dispositivo legal mencionado remete a um ato de ofício realizado pela autoridade administrativa. Ora, se a administração tributária iniciou um procedimento de fiscalização ou diligência, não há sentido em obstar a fluência - a partir desse momento - do prazo decadencial. A entrega de DIPJ pelo sujeito passivo jamais poderia suprir a exigência de um ato de ofício.

Voto, neste tópico, por afastar a preliminar de decadência.

IV.6 - Contagem do prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN de acordo com decisão do STJ em recurso repetitivo.

Alega a recorrente que, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme acórdão exarado no REsp nº 973.733/SC, o prazo decadencial contado conforme o disposto no artigo 173, I, do CTN deve ser iniciado no *primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador*.

De fato, numa primeira leitura, a ementa do acórdão do STJ parece indicar que a contagem do prazo decadencial deveria se dar conforme alegado pela recorrente. Vejamos, na parte que interessa à presente lide:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Contudo, a se tomar a interpretação literal pretendida pela recorrente no presente feito, estar-se-ia diante de uma grave contradição, pois a literalidade do comando legal é que o termo inicial seria no *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. De se ver.

O primeiro ponto a destacar é que a decisão judicial em comento foi exarada no escopo da discussão da aplicação cumulada (ou conjunta) dos prazos previstos no artigo 150, § 4º, e 173, I, do CTN, na tese que ficou conhecida como cinco mais cinco, resultando em prazo decadencial decenal. Não se cogita neste feito a aplicação de prazo decadencial decenal

Ademais, a materialidade examinada pelo STJ era diversa da que consta neste processo. Lá, o STJ tratou de contribuição previdenciária. Aqui, trata-se de IRPJ e CSLL.

De fato, quando se tem fatos jurídicos tributários que ocorrem durante o ano-calendário, como é o caso de Imposto Sobre Serviços - ISSQN e contribuições previdenciárias, e cujos lançamentos podem ser feitos ainda dentro desse ano, o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* coincide com o primeiro dia do ano-calendário seguinte. Mas, não é esse o caso sob exame.

In casu, a contribuinte, em 2007, apurou IRPJ e CSLL com base no lucro real anual. Assim, o fatos jurídicos tributários de IRPJ e CSLL ocorreram em 31/12/2007. Portanto, o lançamento somente poderia ter sido feito em 2008. Neste caso, o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* é 01/01/2009.

O prazo decadencial, destarte, encerrar-se-ia em 01/01/2014.

Esta interpretação está de acordo com a jurisprudência do próprio STF à luz do precedente do REsp nº 973.733, que data de 12/08/2009, conforme se pode observar no acórdão exarado no REsp nº 1.082.280/PE:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA N. 284/STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. UFIR. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. TR A TÍTULO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. TR A TÍTULO DE JUROS DE MORA A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1991. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E LANÇAMENTO DE TRIBUTOS REFLEXOS OU DECORRENTES. REFLEXOS DO LUCRO LÍQUIDO FIXADO NA FORMA DO ART. 6º DA LEI N. 6.468/77 NOS DEMAIS TRIBUTOS.

[...]

8. "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incore, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito" (Recurso Representativo da controvérsia REsp. Nº 973.733 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009). 9. Caso em que o fato gerador mais

antigo do IRPJ que deu origem à lavratura de auto de infração data de 1991 (exercício 1992), tendo sido o contribuinte cientificado em 17.06.96, não havendo a decadência.

Da fundamentação do acórdão, destaco o seguinte excerto:

Em relação ao enfrentamento da decadência, os pressupostos fáticos firmados pelas instâncias ordinárias são:

Na sentença de e-STJ fl. 724

O tributo em tela se refere aos anos-base de 1990 a 1994. A declaração do imposto de renda do ano-base de 1990 ocorre em 1991, sendo que a partir de então a Fazenda poderia ter constatado as irregularidades e efetuado o lançamento. De acordo com a contagem do art. 173, inciso I, do CTN, o prazo é de cinco anos a partir de 01/01/1992, findando, portanto, em 01/01/1997. Compulsando os autos, observo que a empresa foi cientificada do auto de infração em 17/06/1996 (fls. 48 e 57-v). Destarte, rejeito o pleito autoral neste ponto.

No acórdão de e-STJ fl. 759:

Seguindo o entendimento majoritário da jurisprudência que vem se manifestando no sentido de considerar o imposto de renda como tributo sujeito à homologação, cujo fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano, tem-se que, no caso em tela, como o fato gerador mais antigo que deu origem à lavratura de auto de infração data de 1991 (exercício 1992), tendo sido o contribuinte cientificado em 17.06.96 há ser afastada a decadência.

Desse modo, considerando os pressupostos fáticos firmados, não houve qualquer violação ao art. 173, I, do CTN, tendo o prazo decadencial sido contado de forma correta. - *grifei*.

A interpretação aqui esposada vai ao encontro do texto da Súmula CARF nº 101, com efeito vinculante por força da Portaria MF nº 277/2018, *verbis*:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Um dos precedentes que anima a súmula não poderia ser mais claro:

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Na aferição da decadência, quando aplicável o art. 173, I, do CTN, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. **Tratando-se da competência de dezembro de 2000, somente seria possível o lançamento em janeiro de 2001, portanto o dies a quo do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2002** (entendimento do STJ nos EDcl no AgRg no REsp 674.497/PR, de 09/02/2010, DJ de 26/02/2010, com efeito repetitivo).

Neste ponto, voto por afastar a preliminar de decadência.

V - Mérito

V.1 - Contexto

Antes de ingressar no exame das infrações apontadas pela fiscalização nos autos de infração e nas alegações da defesa específicas em cada uma delas, é oportuno trazer a lume,

de forma sintética, o contexto traçado pela defesa da recorrente em relação às reestruturações societárias que ocorreram no Pólo Petroquímico de Camaçari na época em que foram gerados os ágios em debate.

O panorama traçado serve de contexto tanto para as infrações descritas nos TVF nº 01 e 04, quanto para as infrações que constam dos TVF nº 02 e 03.

Destaco trechos do recurso voluntário:

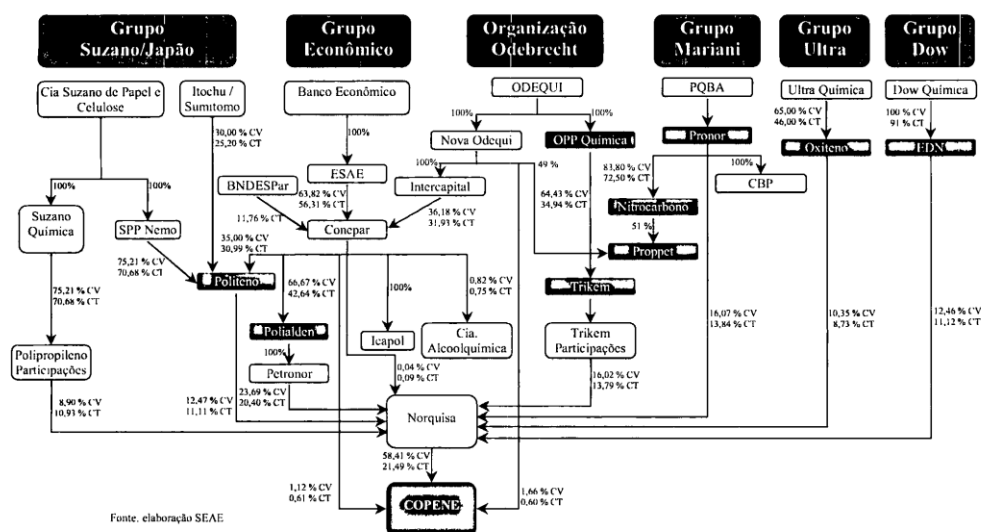
A pulverização do capital votante da COPENE, aliada à crise econômica dos anos 90, causava sérios entraves ao seu crescimento. A sobrevivência da COPENE e do polo petroquímico de Camaçari deveu-se a essa reestruturação, que pode ser dividida nas seguintes etapas:

- **Etapas 1** – Descruzamento do emaranhado de participações societárias recíprocas e aquisição do controle indireto da Copene pelos grupos Mariani e Odebrecht, através de leilão promovido pelo Banco Econômico S/A;
- **Etapas 2** – Aporte dos ativos petroquímicos de segunda geração dos grupos Mariani e Odebrecht à COPENE, a valor de mercado. Apenas ao final dessa etapa, a Organização Odebrecht assume o controle da COPENE, que passa a se chamar Braskem, mantidas as participações de acionistas relevantes como a Petros, Previ e Petroquisa;
- **Etapas 3** – Incorporação das empresas petroquímicas de segunda geração pela Braskem, dentre elas a OPP Química e Trikem, quando os ágios fundados nas suas rentabilidades futuras passam a ser fiscalmente amortizados.

[...]

Especificamente no Polo de Camaçari, em decorrência das várias consolidações societárias de cada grupo participante, bem como da grande quantidade de empresas investidoras, as decisões empresariais e a gestão de ativos/participações societárias tornaram-se um problema de difícil solução. A COPENE passou a ter uma diversidade de acionistas, a despeito de o seu controle ser exercido pela Norquisa - e mesmo esta era controlada por diversos grupos, os quais também investiam diretamente na COPENE.

Essa situação de atrofia na composição societária e na competitividade das empresas do Polo Petroquímico de Camaçari ficou conhecida como "O Nó da Indústria Petroquímica". Apenas para se ter uma ideia da miríade de relações societárias e da diversidade de participações detidas pelos vários grupos empresariais participantes do Polo de Camaçari, a Recorrente traz, mais uma vez aos autos, o organograma com o resumo das composições societárias antes da reestruturação do setor, já nos anos 2000, apurado pela própria SEAE (fls. 23516):



[...]

Foi com esse objetivo que o Governo brasileiro e os principais grupos empresariais presentes no Polo Petroquímico de Camaçari entraram em tratativas para promover uma reestruturação societária que otimizasse a tomada de decisões e as gestões dos ativos. O processo de reestruturação visava o seguinte:

- ✓ Desatamento do nó societário do Polo Petroquímico de Camaçari: tendo em vista a pulverização do capital social da COPENE e, em especial, da sua controladora, Norquisa (vide quadro acima), era preciso que algum grupo assumisse o controle e gestão dos negócios da Copene, para liderar o processo de reestruturação do setor;
- ✓ Integração das empresas de primeira e de segunda gerações em uma única empresa – no caso, a COPENE: A consolidação em uma só empresa da central de matérias primas do polo petroquímico e de toda a cadeia de segunda geração propiciaria ganhos de escala e sinergia decorrentes da integração dos ativos;
- ✓ Transformação da COPENE na empresa líder no mercado de resinas termoplásticas da América Latina.

O desatamento do nó societário do polo petroquímico de Camaçari, primeira etapa da reestruturação do setor, aconteceu através do terceiro leilão dos “Ativos Nordeste Operacionais”, promovido pelo Banco Econômico S/A. Essa etapa será explicitada adiante.

[...]

Diante da necessidade de desatar "O Nó da Indústria Petroquímica", bem como da estratégia de integrar as indústrias de primeira e de segunda gerações em uma única empresa, de forma a gerar ganhos de escala e sinergia, os grupos Odebrecht e Mariani, juntamente com o Banco Econômico S.A. (por meio da ESAE²³), celebraram, em 10/11/1999, um Protocolo de Entendimentos (doc. 04).

[...]

A alienação dos ativos petroquímicos do chamado Grupo Protocolo (Odebrecht, Mariani e Econômico) tinha uma importância especial: ao adquirir os ativos do grupo em bloco, o vencedor do leilão se tornaria o controlador da Norquisa e, consequentemente, o controlador indireto da COPENE. Através dessas operações, restaria desatado o nó societário que tanto atrapalhava o crescimento e reestruturação do polo petroquímico de Camaçari.

[...]

Em 03/07/2001, os grupos Odebrecht³⁰ e Mariani³¹ celebraram Memorando de Entendimentos³² com a Petroquisa³³ (fl. 23.637), com o objetivo de reger futuro Acordo de Acionistas entre as partes, caso fossem vencedores do leilão a ser realizado no dia 25/07/2001 e, como tal, se tornassem os controladores indiretos da Copene. Através desse Memorando, foram firmadas as bases para o projeto de integração dos ativos petroquímicos de segunda geração na COPENE.

Em 20/07/2001, as mesmas empresas dos grupos Odebrecht e Mariani celebraram semelhante Memorando de Entendimentos com os fundos de pensão Petros³⁴ e Previ³⁵ (fl. 23.644), acionistas minoritários³⁶, para futuro acordo de acionistas, contendo cláusulas semelhantes ao acordo firmado com a Petroquisa.

[...]

Por fim, com a proximidade do leilão e possibilidade de o controle indireto da COPENE ser adquirido (caso houvesse vencedor), o Conselho de Administração da empresa reuniu-se com o objetivo de deliberar sobre a "Proposta de Aquisição dos Ativos Nordeste Operacionais" (fl. 23.655) e autorizar a administração da Companhia a adquirir, do vencedor do leilão, os ativos petroquímicos que estavam sendo alienados no certame.

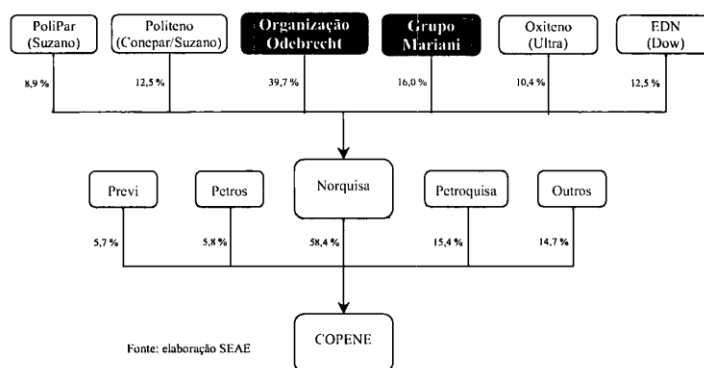
Os motivos que levaram o Conselho de Administração a aprovar a proposta de compra dos Ativos Nordeste Operacionais do vencedor do leilão estão expressamente previstos na referida ata e podem ser assim resumidos:

- ✓ Desatamento do nó societário do Pólo Petroquímico de Camaçari;
- ✓ Integração das empresas de primeira e segunda gerações em uma única empresa – ganhos de escala e sinergia decorrentes da integração dos ativos;
- ✓ Transformar a Copene em uma empresa petroquímica integrada, podendo vir a ser líder no mercado de resinas termoplásticas da América Latina.

Finalmente, em 25/07/2001, é realizado o terceiro leilão. A Organização Odebrecht, em conjunto com o Grupo Mariani, por meio da Nova Camaçari (sociedade constituída com o propósito específico de participar do leilão), sagraram-se vencedores, passando a deter, conjuntamente, o controle da Norquisa que, por sua vez, controlava a COPENE.

[...]

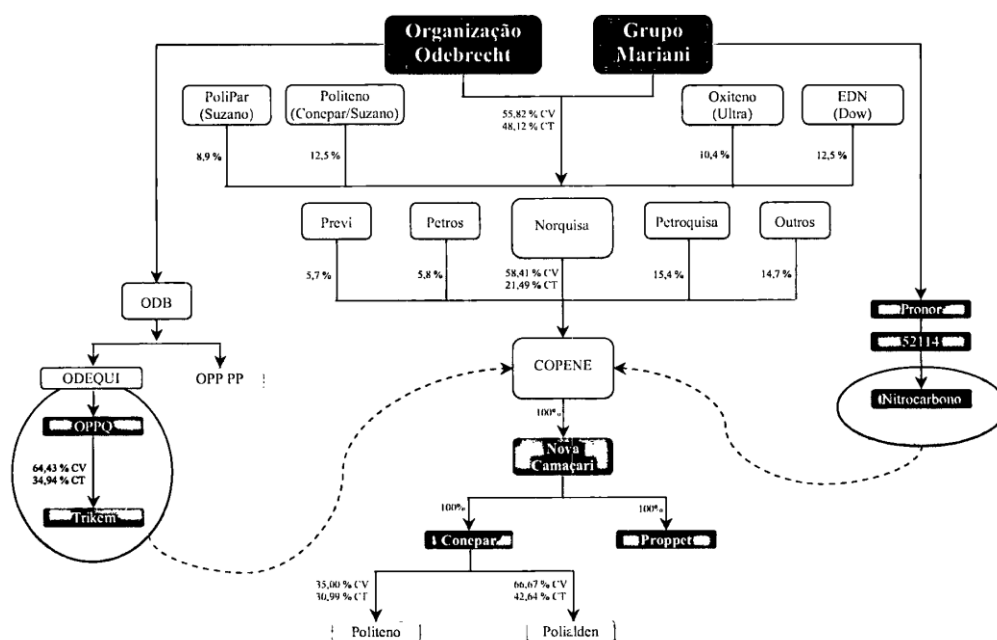
As demais ações de emissão da Norquisa pertencentes a Odebrecht e Mariani permaneceram com os seus respectivos titulares, de modo que, após as aquisições vinculadas ao leilão, a Organização Odebrecht passou a deter 39,71% e o grupo Mariani 16,07% do capital votante da Norquisa³⁷ (**docs. 09 e 08**). Observe-se como ficou a estrutura acionária da COPENE após o Terceiro Leilão (**doc. 10**):



Observe-se que, mesmo após o Terceiro Leilão, o controle societário da COPENE era dividido entre importantes e diversos grupos empresariais nacionais (Odebrecht, Mariani, Ultra, Suzano, Petrobras) e internacionais (Dow), bem como entre dois dos mais importantes fundos de pensão do país (Petros e Previ).

[...]

Após a conclusão da primeira fase da reestruturação acima descrita, desatou-se o "**Nó**" societário com a simplificação da estrutura corporativa do Polo Petroquímico de Camaçari. Parte dos ativos das indústrias de segunda geração já estava integrada na COPENE. Restava, porém, a transferência do restante dos ativos das empresas de segunda geração de propriedade dos grupos Odebrecht e Mariani.



Vale destacar que o pano de fundo das operações que geraram os ágios debatidos está retratado no esquema acima. Após as reorganizações que "*desataram o nó societário*" relativo ao controle da Norquisa e da Copene, a Organização Odebrecht e o Grupo Mariani passaram a deter, em conjunto, o controle da Norquisa e, de forma indireta, o controle da Copene. O passo seguinte seria a incorporação das indústrias de segunda geração na Copene.

Entrementes, os ágios surgiram em operações realizadas em preparação para a incorporação na Copene das sociedades ODEQUI, OPP PP, OPP Química e Triken.

No processo de incorporação dessas indústrias de segunda geração, a Copene passou a se denominar Braskem e passou a ser controlada individualmente pela Organização Odebrecht.

A partir deste ponto, passamos a analisar as operações que geraram os ágios, com fundamento nas narrativas e elementos de prova trazidos aos autos pela fiscalização e pela recorrente.

V.2 - Mérito. TVF nº 01 e 04: ágio na aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP.

O negócio jurídico que originou o ágio em questão foi a aquisição, por parte da OPP PP, de ações em tesouraria da ODEQUI.

Em 30 de abril de 2002, a OPP PP adquiriu ações em tesouraria da ODEQUI que equivaliam a 87,98% de seu capital social pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92. Nesta operação, registrou um ágio no mesmo valor. O Ágio estaria fundado em mais valia de ativos e na expectativa de rentabilidade futura de duas controladas da ODEQUI: OPP Química e Triken.

Em 16 de agosto de 2002, a OPP PP foi incorporada pela Copene, que na mesma data passou a se denominar Braskem. Nesse momento, o ágio que estava escriturado na

contabilidade da OPP PP passou para o patrimônio da recorrente. Como a OPP PP já havia amortizado contabilmente parte do ágio, foi incorporado um saldo de ágio de R\$ 1.935.406.000,00, distribuído da seguinte forma, segundo o Termo de Verificação Fiscal:

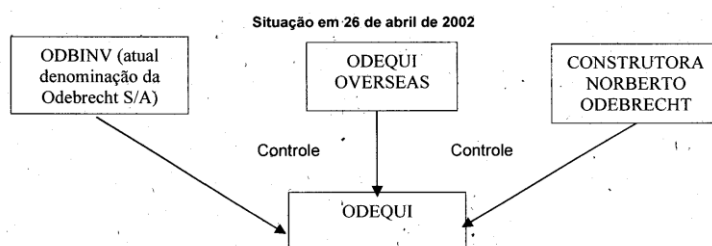
Fundamentação econômica	R\$ (x 1.000,00)	Crítérios de amortização
Mais valia do ativo imobilizado	1.603.812	Vida útil econômica remanescente do imobilizado
Rentabilidade futura das investidas	331.594	Dez anos

Os ágios somente passaram a ser amortizados para fins fiscais pela Braskem a partir da incorporação da OPP Química e da Triken, em 2003 e 2004.

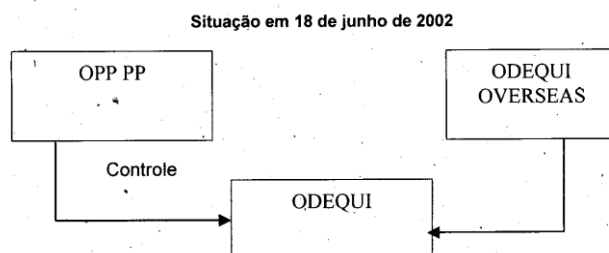
Segundo a fiscalização, tratar-se-ia de ágio interno, uma vez que tanto a ODEQUI quanto a OPP PP seriam controladas pelo Grupo Odebrecht. De se ver.

ODEQUI.

Em relação à participação societária na ODEQUI imediatamente antes da operação de alienação das ações para a OPP PP, tem-se o seguinte diagrama:



Após a alienação das ações para a OPP PP, tem-se:



A aquisição das ações, entretanto, não foi liquidada de imediato. A OPP PP registrou em seu passivo uma obrigação com a ODEQUI no valor exato do montante devido pela aquisição das ações.

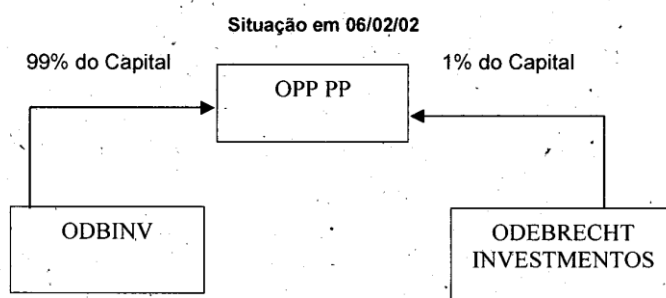
Esse passivo também passou para o patrimônio da Braskem, ou seja, por conta da aquisição das ações da ODEQUI com ágio, a Braskem passou a dever à ODEQUI o valor dessas ações. É o que se pode depreender do seguinte trecho das Demonstrações Financeiras:

- (c) A obrigação que a companhia possui junto à Odequi, no valor de R\$ 2.431.834, decorre, basicamente da operação específica de compra, em 30 de abril de 2002, de ações da Odequi, pela companhia, no valor de R\$ 1.972.455. Sobre esse valor não incidirão encargos financeiros e o mesmo será pago em dez parcelas trimestrais, a partir de junho de 2003. O restante, R\$ 459.379, fica condicionado aos termos do contrato de conta corrente e gestão única de caixa existente entre ambas as partes e outras empresas, firmado em 2 de janeiro de 1999.

OPP PP.

A OPP PP foi designada pela fiscalização como "empresa veículo".

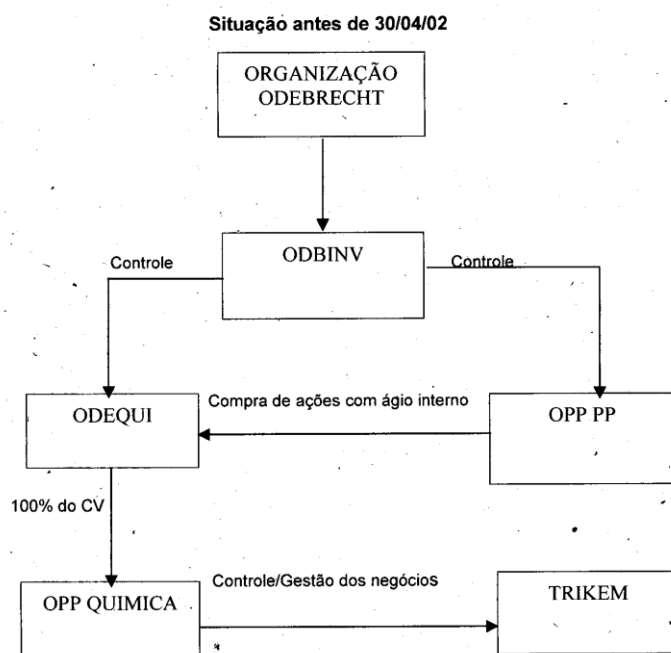
Em fevereiro de 2002, antes da operação de aquisição das ações da ODEQUI, a OPP PP tinha um capital social de R\$ 100,00, dividido da seguinte forma:



Em março de 2002, o capital social foi aumentado de R\$ 100,00 para R\$ 529.243.837,00. O valor foi subscrito pela ODBINV (anteriormente, Odebrecht S/A) com encontro de contas com a OPP PP e OPP Química.

Após a aquisição das ações da ODEQUI, a OPP PP passou a ser subsidiária integral da ODBINV.

Em síntese, no momento imediatamente anterior à operação de alienação das ações da ODEQUI com ágio para a OPP PP, o controle das duas sociedades podia ser assim esquematizado:



O controle comum de ODEQUI e OPP PP pela ODBINV é corroborado pela própria recorrente, conforme se viu no diagrama que consta da parte inicial do tópico de mérito deste voto, quando se tratou do contexto societário do Pólo de Camaçari e do controle da Norquisa e da Copene.

É cristalino que o negócio jurídico de aquisição das ações da ODEQUI com ágio não ocorreu entre partes independentes.

Para que não parem dúvidas, a fiscalização registrou que neste período tanto ODEQUI quanto OPP PP eram administradas por Álvaro Pereira Novis e Newton Sérgio de Souza. Em outras palavras, não se tratava apenas de compartilhar os mesmos sócios, mas a administração de ambas era conduzida pelas mesmas pessoas.

Contudo, há mais duas características ressaltadas pela fiscalização que são importantes para a compreensão da operação como um todo: (i) a redução prévia do Capital Social da ODEQUI, sem cancelamento de ações; e (ii) o não pagamento das ações com ágio por parte da OPP PP.

Redução prévia do Capital Social da ODEQUI.

Em 30 de dezembro de 2001, a ODEQUI reduziu o seu capital de R\$ 266.002.459,44 para R\$ 1.002.459,44, sem cancelamento das ações. A diferença foi paga aos acionistas ODBINV e ODEQUI Overseas.

É de se lembrar que, na data em que ocorreu a redução de capital, a Organização Odebrecht e o Grupo Mariani já tinham controle da Norquisa e da Copene e já haviam firmado contrato entre si e com outros sócios da Copene com a finalidade de reger futuro acordo de acionistas e firmar bases para a incorporação de ativos - a valor de mercado - na Copene.

Neste contexto, conforme se poderá vislumbrar com o decorrer deste voto, a redução do Capital Social mostra-se um primeiro ato de uma sequência encadeada que levou à formação de um ágio interno, sem substância econômica, que foi, posteriormente, incorporado ao patrimônio da recorrente para que fosse amortizado para fins fiscais.

Com a redução do valor patrimonial das ações ampliou-se o montante do ágio que viria ser formado posteriormente com a aquisição das ações pela OPP PP.

Não pagamento das ações adquiridas com ágio.

Ao adquirir as ações da ODEQUI com ágio, a OPP PP não efetuou qualquer pagamento. A obrigação de pagar pelas ações foi registrada em conta de passivo. Quando a OPP PP foi incorporada pela Copene, esta lhe sucedeu na obrigação e o passivo foi registrado no patrimônio da recorrente.

No momento da incorporação da OPP PP pela Braskem, o passivo com a ODEQUI chegava a R\$ 2.285.449,519,00, sendo que R\$ 1.972.455.286,92 referia-se à aquisição das ações da ODEQUI com ágio.

Este saldo foi movimentado entre contas contábeis. Do total de R\$ 2.285.449,519,00:

- R\$ 1.005.419.786,60 foram transferidos para a conta de passivo exigível a longo prazo 220301002005. Desta conta, R\$ 603.251.871,91 foram transferidos para a conta de passivo circulante 210401001010. Restou um saldo de R\$ 402.167.914,69, que não foi pago.

- R\$ 967.035.500,27 foram transferidos para a conta de passivo circulante 210401001010. A este valor, somaram-se os R\$ 603.251.871,91 recebidos da conta de passivo exigível a longo prazo 220301002005. O total chegou a R\$ 1.570.287.372,28. Nesta conta, há dois lançamentos a débito nos valores de R\$ 538.013.163,35 e R\$ 338.633.738,59. Estes lançamentos não configuram pagamentos, como se passa a demonstrar.

O lançamento a débito da conta 210401001010 no valor de R\$ 538.013.163,35 teve como contrapartida a conta de ativo circulante 120101001010. Nesta conta, a recorrente, quando incorporou a OPP Química, lançou o saldo de R\$ 538.013.163,35 que a OPP Química tinha perante a ODEQUI. Este saldo decorria da aquisição das participações nas empresas Norquisa, Aqueduct e Copesul.

O lançamento a débito da conta 210401001010 no valor de R\$ 338.633.738,59 teve como contrapartida a conta 120101003001. Nesta conta, a recorrente, quando incorporou a OPP Química, lançou o saldo que a OPP Química possuía frente à ODEQUI por conta da utilização de *Caixa Único* da Organização Odebrecht. É relevante ressaltar que parte desse saldo originou-se exatamente na aquisição de ações da OPP Química com ágio pela ODEQUI da qual tratam os TVF 02 e 03.

Em síntese: a recorrente incorporou a OPP PP que tinha um débito com a ODEQUI. Depois, incorporou a OPP Química, que tinha dois créditos com a ODEQUI. A recorrente fez, então, um encontro de contas, pois, ao suceder OPP PP e OPP Química, passou a ser credora e devedora da ODEQUI. O encontro de contas foi da ordem de R\$ 876.646.901,94.

Como se vê, trata-se de débitos e créditos originados entre as empresas do Grupo Odebrecht, todas sob o mesmo controle, e as operações não envolvem efetivo pagamento.

Mesmo após esses encontros de contas devedoras e credoras, ainda restaram saldos no passivo relativos à incorporação da OPP PP pela recorrente. Restaram R\$ 402.167.914,69 na conta de passivo exigível a longo prazo 220301002005 e R\$ 693.640.470,34 na conta de passivo circulante 210401001010. Total do passivo remanescente: R\$ 1.095.808.385,03.

Não se deve olvidar que a própria ODEQUI foi incorporada em 31/03/2005. Com isso, confundiram-se em definitivo as figuras de credor e devedor. A autoridade lançadora relatou esse fato nos seguintes termos:

O restante do passivo contabilizado pela Braskem, no valor de R\$ 1.095.808.385,03 (um bilhão, noventa e cinco milhões, oitocentos e oito mil, trezentos e oitenta e cinco reais e três centavos) foi liquidado no ato da incorporação da ODEQUI pela Braskem, ocorrida em 31 de março de 2005.

Neste ponto específico, a recorrente alega no recurso voluntário que trata dos TVF nº 01 e 04 que teria ocorrido o efetivo pagamento, pela Copene (atual Braskem), dos ativos petroquímicos da Organização Odebrecht.

Inicialmente, a recorrente afirma que a fiscalização não questionou a efetiva aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP. Na questão central, alega que teria havido, por parte da autoridade administrativa, uma *precipitação na análise dos fatos em sua integralidade, pois a dívida da OPP PP para com a ODEQUI, cuja legitimidade não se põe em questão nesta autuação fiscal, foi efetivamente liquidada - portanto paga - por outros meios disponíveis e autorizados pelo Direito*.

Ao expor os meios pelos quais teria havido a liquidação da dívida da OPP PP para com a ODEQUI, a recorrente destaca que a dívida da OPP PP com a ODEQUI somente deveria ser paga em 10 parcelas a partir de junho de 2003. Depois, tendo ocorrido a incorporação da OPP PP e da ODEQUI (em 2005),

não havia qualquer sentido econômico, lógico ou jurídico para que a recorrente efetuasse qualquer pagamento em dinheiro pelas ações, pois, sendo, ao mesmo tempo credora e devedora da ODEQUI e, após incorporação desta última, passando a COPENE a ser credora e devedora de si mesma, operou-se a extinção da dívida pelos institutos da compensação e da confusão, nos estritos termos dos arts. 368 e 381 do Código Civil.

É de se observar que o argumento da recorrente confirma os fatos narrados pela fiscalização, com fulcro nos lançamentos contábeis, embora atribua sentido distinto daquele atribuído pela autoridade administrativa.

Tenho que a interpretação dos fatos feita pela fiscalização é a correta.

Há um fato crucial para a compreensão do planejamento engendrado pelo Grupo Odebrecht. Conforme narrado inicialmente, a ODEQUI, no momento anterior à operação de aquisição das ações com ágio, era controlada por ODBINV. Houve a expressiva redução do

Capital Social de R\$ 266.002.459,44 para R\$ 1.002.459,44. Em seguida, as ações foram alienadas para a própria ODEQUI para que ficassem em tesouraria.

Esta alienação das ações para a própria ODEQUI é importantíssima. É um passo preparatório para a futura "confusão" entre devedor e credor. Caso as ações não tivessem sido transferidas para a ODEQUI, a credora seria a ODBINV, que não seria objeto de incorporação por parte da Copene.

Esse passo demonstra que, dentro do planejamento do Grupo Odebrecht já havia a perspectiva de que, em momento futuro, haveria a confusão entre credora e devedora e, portanto, não haveria necessidade de dispêndio para a operação que gerou o ágio em debate.

Um elemento que corrobora essa interpretação dos fatos é o saldo de um bilhão de reais que ficou no passivo da recorrente desde a incorporação da OPP PP em 2002 até a incorporação da ODEQUI em 2005, sem incidência de juros ou correção!

No mesmo tópico de defesa, a recorrente apresenta os sacrifícios econômicos que a Copene teria incorrido na aquisição da OPP PP. Aduz a recorrente que

a COPENE, parte independente em relação à Organização Odebrecht, ao incorporar a OPP PP, efetuou tal transação mediante a emissão de novas ações e assunção de dívidas contidas no acervo incorporado, operação que, tanto em sua essência econômica como em sua aceção jurídica, representou uma efetiva aquisição dos ativos da OPP PP (mais especificamente a Triken e a OPP Química, investidas da ODEQUI) pela COPENE, [...]

Vale dizer, a COPENE, parte independente em relação à Organização Odebrecht, que não participou da operação de compra de ações da ODEQUI pela OPP PP, adquiriu, em 16/08/2002, por incorporação, ativos petroquímicos na forma do próprio investimento da ODEQUI, mediante (i) assunção de passivos e (ii) emissão de 1.484.955.464 ações de sua titularidade (535.763.077 ordinárias e 949.192.387 preferenciais classe "A"), conforme abaixo:

- (1) Assunção de obrigação correspondente a debêntures emitidas originalmente pela OPP PP, no valor de R\$ 592 milhões;
- (2) Assunção de obrigação relativa a dividendos devidos à ODB, no montante de R\$ 23 milhões;
- (3) Assunção de obrigação relativa a dividendos devidos à ODB, no montante de R\$ 465 milhões (dividendos estes propostos e quitados mediante confronto com crédito existente entre a OPP PP e a própria ODB), conforme na página 24 do TVF;
- (4) Valor do Patrimônio Líquido negativo da OPP PP, caso não tivesse sido implementada a transação de compra das ações da ODEQUI (passivo a descoberto da OPP PP), de R\$ 310 milhões (vide balanço pró-forma preparado pela Recorrente).

O quesito nº 3 do Parecer emitido pela FIPECAFI apresentado pela recorrente trata do mesmo assunto.

O primeiro ponto a destacar é que a formação do ágio deu-se no negócio jurídico entre a ODEQUI e a OPP PP. Os ditos sacrifícios econômicos mencionados pela defesa são relativos à aquisição da OPP PP e sua incorporação, ou seja, trata-se de fato jurídico diverso do aqui analisado.

O segundo ponto, e mais importante, é que nenhum desses sacrifícios infirma a conclusão da fiscalização de que não houve dispêndio na operação de aquisição de ações que gerou o ágio sob exame. Não há nenhum pagamento relativo à aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP ou sua sucessora.

É de se destacar que a prática de contabilizar passivos entre empresas do grupo era corrente. OPP PP deve à ODEQUI, que deve à OPP Química. A Braskem passa a dever à ODB e assim por diante. Tal prática, associada à ausência de incorrência de juros e correção dos passivos, como será visto nos casos concretos sob análise, demonstra que há uma **verdadeira confusão patrimonial** entre as diversas sociedades do grupo.

Até o momento, temos, resumidamente:

(i) uma operação de aquisição de ações com ágio realizada entre duas pessoas vinculadas, ambas controladas pelo mesmo grupo econômico. O grupo econômico de fato é irregular devido à confusão patrimonial das sociedades que o integram;

(ii) a operação foi precedida da redução do Capital Social sem cancelamento de ações, o que fez com que as ações perdessem quase todo o valor patrimonial, ampliando fortemente o valor do ágio que seria gerado nas operações subsequentes;

(iii) em seguida, houve o direcionamento das ações para a própria ODEQUI, de forma que essa seria a credora da OPP PP e, depois, da sua sucessora (COPENE). Sem este passo, a credora seria a ODBINV, que não seria incorporada;

(iv) ao final, após a aquisição, não se registrou efetivo pagamento das ações adquiridas com ágio.

Conclui-se que o ágio gerado nessas operações é, de fato, interno ao grupo econômico e carece de substância econômica.

Passo agora a apreciar de forma mais detalhada os demais pontos da defesa da recorrente.

V.2.a - Da consistência econômica do ágio e sua dedutibilidade.

A recorrente alega que a autoridade lançadora, assim como a instância julgadora de piso, ativeram-se a uma visão formalista dos eventos e centraram-se apenas no negócio jurídico realizado entre ODEQUI e OPP PP.

Na peça recursal, argumenta que deve-se olhar os fatos como um filme e não apenas uma fotografia:

Ao se atentar ao começo, meio e fim desse filme, não restam dúvidas de que a reestruturação do Polo Petroquímico de Camaçari foi protagonizada e conduzida por diversos agentes econômicos e partes interessadas. A Organização Odebrecht foi apenas um desses agentes, de modo que a sua isolada reorganização societária teve nítido propósito negocial e participação ativa de terceiros, não tendo, por certo, como único objetivo a economia de tributos. Por consequência, ficará demonstrada a lisura econômica do ágio amortizado pela recorrente.

No primeiro tópico, *Início do filme - A crise e o risco*, a recorrente reproduz parte das informações relativas à reestruturação do "Nó societário da Indústria Petroquímica" que já foi exposto anteriormente.

No tópico seguinte *"Meio do filme - Acordo de acionistas da COPENE"*, a recorrente procura demonstrar que não havia um controle da COPENE por parte da Organização Odebrecht e que, portanto, esta seria um terceiro independente. Em conclusão, a recorrente afirma:

Assim, é equivocada qualquer alegação de que a Organização Odebrecht possuía o controle na COPENE, uma vez que não havia qualquer garantia de que tal grupo poderia preponderar nas deliberações sociais. Se assim não fosse, os grupos Odebrecht e Mariani sequer precisariam ter celebrado os memorandos de entendimentos para garantir a integração dos seus ativos petroquímicos na COPENE, mediante justa avaliação por banco de investimentos indicado por Petroquisa, Previ e Petros.

No terceiro tópico, a recorrente destaca o propósito negocial da reestruturação das empresas do grupo antes da incorporação na COPENE:

Pois bem. A fim de dar continuidade ao processo de reestruturação, era necessário que os vencedores do leilão (Odebrecht e Mariani) alienassem os seus ativos petroquímicos para a COPENE. Restava, assim, a obrigação de aportar o restante dos ativos das empresas de segunda geração da propriedade de Odebrecht e Mariani à COPENE.

No caso da Organização Odebrecht, algumas providências preparatórias precisariam ser adotadas, a fim de não ser prejudicado nesse processo de integração. Nesse contexto é que foi promovida uma reorganização da sua estrutura societária e que os dd. Auditores Fiscais reputaram como indicadora da fraude e que teria supostamente diluído injustificadamente a participação dos minoritários da COPENE.

A reorganização visou consolidar as empresas relevantes da Organização Odebrecht em uma única cadeia vertical para facilitar a alienação de todos os seus ativos para a COPENE. E essa alienação não poderia ser feita por um valor que não fosse justo, que refletisse o seu real valor de mercado. Houve, assim, um cristalino propósito negocial de possibilitar na sequência a remodelação da própria COPENE como empresa centralizadora da produção dos produtos básicos e secundários petroquímicos.

[...]

Após essa reorganização, a Organização Odebrecht passou a deter uma cadeia vertical de empresas, que já refletia contabilmente o seu valor de mercado.

Aduz, também, que, sem as operações de reestruturação societária realizadas, a OPP PP teria patrimônio líquido negativo e que, nesse caso, a aquisição pela COPENE dar-se-ia sem aumento de capital e, portanto, sem emissão de novas ações da incorporadora a serem subscritas pelos acionistas da incorporada.

Penso que não lhe assiste razão. Explico.

De fato, há de se convir que houve uma profunda reestruturação societária no controle da Norquisa e da COPENE, conforme relatado pela defesa. E não há nos autos qualquer contestação ao propósito geral dessas alterações, que seria conferir melhor capacidade de gestão ao setor petroquímico no Polo de Camaçari.

Salta aos olhos, portanto, que, no geral havia propósito comercial na reestruturação que visava desatar o tal "Nó" do setor petroquímico.

Contudo, o que está sob análise não é o conjunto de operações societárias realizadas no Polo de Camaçari, mas uma operação em particular, que foi realizada de forma bastante peculiar.

Para utilizar uma expressão corrente nos dias de hoje, deparamo-nos com "*um jabuti em cima da árvore*".

A questão que ora se coloca é se havia substrato econômico na operação de aquisição de ações da ODEQUI com ágio pela OPP PP. Não é uma operação qualquer, pois trata-se de um encadeamento de atos que: (i) inicia com a exorbitante redução do Capital Social da ODEQUI, sem cancelamento de ações; (ii) passa pela alienação dessas ações para que a própria ODEQUI as mantivesse em tesouraria; (iii) prossegue com a aquisição das ações pela OPP PP, com vultoso ágio, quando ambas (ODEQUI e OPP PP) eram controladas pela Organização Odebrecht, sem que haja qualquer pagamento; (IV) finda com a incorporação da OPP PP, da OPP Química e da ODEQUI, que permite o encontro de contas contábeis e a "liquidação" das obrigações relativas ao ágio sem qualquer dispêndio.

Nessas operações, gerou-se um ganho na ODEQUI, que não foi tributado, mas que possibilitou, por equivalência patrimonial um expressivo resultado para a própria OPP PP, que ainda continuava devendo o valor das ações, e para a sua controladora ODBINV. Ninguém pagou o ágio, mas ele gerou um ganho de equivalência patrimonial de mais de um bilhão para a ODBINV!

Não há dúvida de que a operação concretamente analisada criou um ágio absolutamente artificial, sem substância econômica, gerando fortes efeitos tributários, que repercutiram ao longo dos anos.

Não exacerba destacar que a alegação de que os sócios minoritários da COPENE teriam aceito o valor pago pela aquisição da OPP PP não tem o condão de convalidar o ágio que surgiu sem substrato econômico, dentro de um negócio jurídico realizado por partes controladas pela Organização Odebrecht. Primeiro, porque trata-se de negócio jurídico distinto, que requer uma negociação distinta daquela que daria origem ao ágio. Segundo, porque o sacrifício econômico na aquisição da OPP PP foi feito, em realidade, pelos sócios da COPENE, uma vez que houve emissão de novas ações e a diluição da participação dos demais sócios.

Um outro argumento lançado pela recorrente é que, caso a operação fosse feita diretamente com a aquisição pela COPENE das ações da ODEQUI a valor de mercado, haveria também a formação do ágio.

Tenho que esses argumentos não são jurídicos. Trata-se de uma especulação, pois o que está sob análise é o aproveitamento fiscal do ágio gerado em um negócio jurídico absolutamente peculiar, em que se gerou um ágio artificial. Num negócio direto, não haveria a redução do Capital Social da ODEQUI, não haveria o direcionamento das ações para a tesouraria da ODEQUI, o eventual credor seria a ODBINV, que não seria incorporada à COPENE, a OPP PP não teria participado do negócio e permaneceria com patrimônio líquido negativo, a ODBINV não teria recebido a distribuição de mais de um bilhão de reais por equivalência

patrimonial da OPP PP. A comparação que a recorrente pretende fazer é completamente descabida, quando se observa o negócio efetivamente realizado.

Ademais, não compartilho do entendimento de que a COPENE era uma entidade independente da Organização Odebrecht. Penso que, neste caso, forma-se um grupo econômico de fato.

É corrente na doutrina a classificação dos grupos de sociedades em duas categorias, a saber, os grupos “de fato” e os “de direito”. Segundo o professor José Engrácia Antunes (ANTUNES, José A. Engrácia. *A aquisição tendente ao domínio total – da sua constitucionalidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 73), “o critério subjacente a esta distinção reside na existência ou inexistência de um instrumento jurídico de constituição do grupo (*“rectius”, de criação de uma direção económica unitária*) e de um regime jurídico específico a este aplicável”.

A direção econômica unitária é traço característico dos grupos de sociedade. Nos grupos de fato, os poderes de direção têm origem em instrumentos [ou situações de fato] aos quais a lei não associa nenhum regime jurídico especial, tais como participações majoritárias, acordos parassociais e relações econômicas de dependência, “o que significa que aquele poder, a existir e a ser exercido, apenas o poderá ser como um mero poder de facto, que vive sujeito e enquadrado pelos cânones gerais do direito das sociedades” (op. cit. p 73)

A partir do momento em que a Organização Odebrecht e o Grupo Mariani venceram o leilão em 2001, passaram a controlar 55,8% do capital votante da Norquisa, que, por sua vez, controlava 58,4% do capital votante da COPENE, celebraram acordo entre si e com outros acionistas para acertar a incorporação de seus ativos na COPENE por preço de mercado, formou-se um grupo econômico de fato. A vontade de Odebrecht e Mariani preponderavam na COPENE, mesmo que não de forma ilimitada, tendo em vista os termos que visavam dar alguma proteção aos acionistas minoritários.

Afinal, o mote de toda a reestruturação societária era levar a COPENE a ter um único controlador que pudesse facilitar a gestão da empresa e agregar as empresas de primeira e segunda geração. A passagem do controle conjunto com o grupo Mariani para o controle individual da Odebrecht ocorreu justamente no momento da incorporação da OPP PP.

Não se pode olvidar que as operações sob análise ocorreram em curto espaço de tempo, no processo que levou do leilão dos ativos em 2001 à incorporação da OPP PP em 16/08/2002 e o controle individual da COPENE (agora, Braskem) pela Odebrecht. O caso em tela é um exemplo claro do grupo de fato a que se refere o professor José Engrácia Antunes.

Diante de todos os fatos narrados e dos elementos de prova carreados aos autos, tenho como correta a conclusão da fiscalização acerca da operação de aquisição de ações da ODEQUI com ágio:

Do todo acima exposto, conclui-se que o ágio gerado na operação supracitada é meramente escritural, ou interno, porquanto, não reunia as características essenciais para sua contabilização, quais sejam, independência entre os partícipes da operação, bem como, pagamento pela mais valia absorvida ao patrimônio. Assim, resta transparente tratar-se de operação sem qualquer substrato econômico, com fito

exclusivo de redução da carga tributária do Grupo Econômico liderado pela Organização Odebrecht.

V.2.b - Da ilícita acusação de empresa-veículo.

A recorrente alega que a autoridade julgadora de primeira instância teria inovado no feito ao fundamentar parte de sua decisão na caracterização da OPP PP como empresa veículo.

Não assiste razão à recorrente no que tange à inovação em relação à caracterização da OPP PP como empresa veículo. No termo de verificação nº 01, tem-se:

Da ligação/controle comum entre as empresas OPP PP, ODEQUI, OPP Química S/A e ODBINV S/A.

- **DA OPP PP (empresa veículo)**

A fiscalização, portanto, já havia qualificado a OPP PP como "empresa-veículo", afinal, ela foi o pivô das operações que geraram o ágio e, em seguida, foi incorporada à COPENE para que o ágio pudesse ser aproveitado fiscalmente pela empresa operacional, na qual estavam sendo concentradas as atividades operacionais e primeira e de segunda geração.

A utilização da OPP PP para formar o ágio antes da incorporação e, depois, direcioná-lo para a COPENE é central no planejamento feito pela Organização Odebrecht, conforme já comentado acima.

Em tese, seria possível dizer que a "absorção patrimonial" exigida pelo artigo 386 do Decreto nº 3.000/99 poderia resultar da fusão/incorporação de investida e investidora numa terceira sociedade. Mas, no contexto do presente caso, vê-se que a utilização da OPP PP e a realização das operações que geraram o ágio sob análise tiveram papel central na criação de um ágio artificial antes da incorporação de OPP PP, OPP Química, Triken e ODEQUI na COPENE.

Na espécie, contudo, a questão essencial é a formação de um ágio sem substância econômica, forjado por operações entre pessoas inteiramente controladas pela Organização Odebrecht.

V.2.c - Do direito à dedutibilidade fiscal do ágio interno.

A recorrente aduz, neste ponto, que não há óbice, de acordo com a redação dos artigos 385 e 386 do Decreto nº 3000/99, *para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas.*

Argumenta que somente a partir da Lei nº 11.638/2007 e a edição dos novos Pronunciamentos Contábeis é que *surgiram as normas contábeis desfavoráveis ao aproveitamento do ágio interno.*

Neste sentido, a própria Circular CVM nº 01/2007 traria previsão meramente contábil acerca da impossibilidade de aproveitamento do ágio.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 627, de 11/11/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, passaria a haver vedação ao aproveitamento fiscal do ágio gerado entre partes dependentes:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre **partes não dependentes**, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. - *grifei*.

[...]

A alegação da recorrente não deve prosperar.

O que se pode observar, além de qualquer dúvida razoável, é que houve um cuidado, no âmbito formal, de firmar os instrumentos contratuais em determinada ordem cronológica para dar a aparência de validade ao ágio formado artificialmente.

Houve, portanto, um planejamento tributário abusivo, cujos efeitos tributários pretendidos não podem ser opostos ao fisco.

O planejamento tributário abusivo não encontra guarida no sistema jurídico porque configura a tentativa de gerir não os próprios negócios, mas os negócios do Estado, uma vez que pretende fazer os efeitos justributários decorrerem da vontade do sujeito passivo (*ex-voluntate*), quando tais efeitos devem decorrer da lei (*ex lege*).

A meu ver, trata-se de fraude à lei, nos termos expressos pelo artigo 166 do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

[...]

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Tratando-se de matéria controvertida, impende uma digressão sobre a aplicação da fraude à lei ao direito tributário.

Inicialmente, é preciso lembrar que Marco Aurélio Greco classifica a segunda fase do debate sobre planejamento tributário como "*liberdade com limite em fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas*" (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 133).

Segundo Greco, fraude à lei configura um limite à liberdade de realizar planejamentos tributários.

Rui Duarte Moraes (MORAIS, Rui Duarte. *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*. Porto: Publicações Universidade Católica, 2005. p 232 - 236), no que diz respeito aos planejamentos tributários abusivos internacionais, opera a partir do conceito de fraude à lei. Neste diapasão, destaca três elementos para

caracterização da fraude à lei, por meio da qual o sujeito passivo escaparia da lei normalmente aplicável, colocando-se sob a égide de outra “mais conveniente para os seus interesses”.

O primeiro é o elemento material, que se configura com “uma alteração voluntária de uma determinada realidade, ‘factual’ ou ‘jurídica’ [...] de forma a não estarem preenchidos (ou deixarem de estar) os elementos de conexão que definem a jurisdição”.

Segundo, o elemento legal seria a fuga da própria norma material que determinaria a aplicação do sistema justributário e da norma imperativa nacional.

Por fim, o elemento intencional da fraude, que, segundo a lição de Rui Duarte Morais, há de ser interpretado como intuito a ser aferido objetivamente a partir das circunstâncias conhecidas, independentemente de seu ânimo volitivo. Todavia, é preciso que sobressaia da análise do caso concreto a motivação fiscal, ou seja, estar-se-ia muito próximo da exigência, para a caracterização da legitimidade da operação (ou conjunto de operações) da exigência do *business purpose test*, típico dos regimes da *common law*, ou dos requisitos de razões extrafiscais das normas gerais antiabuso dos sistemas jurídicos da *civil law*.

A este respeito, vale citar as palavras de Edilson Pereira Nobre Júnior, no artigo *Fraude à Lei*:

A formulação do instituto da fraude à lei não é recente. Recua ao Direito romano, mais precisamente aos albores da República, sendo designado, conforme noticia Max Kaser, por *fraus legi facta*, e correspondente ao comportamento que, embora respeitando a letra da lei, violava o seu espírito. O seu repúdio, não encontrando previsão expressa, deveria se manifestar pela interpretação extensiva da lei proibitiva.

[...]

Segundo Umberto Morello, a problemática da fraude à lei alcança interesse quando proibições e limites postos à autonomia privada, não sendo violados diretamente, são, ao contrário, iludidos mediante acordos ou procedimentos articulados de modo a respeitar a letra da lei. A concretização de dita fórmula – diz o autor – opera-se com orientações diversas, sendo a primeira delas a definida como objetiva, para qual é bastante que as partes obtenham, mediante o negócio que venham a praticar, o resultado que é proibido pela norma imperativa. Em outro passo, na concepção subjetiva, o negócio é tido como perpetrado em fraude à lei e, portanto, ilícito, quando satisfeitas duas condições, a saber: a) o negócio deve perseguir uma finalidade idêntica, ou semelhante, àquela vedada; b) deve se encontrar presente a intenção da parte de defraudar ou iludir a lei imperativa. Alude ainda a uma terceira corrente, a qual sustenta que nas hipóteses apresentadas como casos de fraude à lei se trataria somente de interpretar: a) mais amplamente a norma, cuja aplicação se evitou, para o fim de considerar ilícitas as situações nas quais o negócio não vise à finalidade igual, mas tão só análoga à proibida; b) a real substância do negócio realizado, independente das formas empregadas.

[...]

Não se mostra inteiramente pacificada a delimitação da eficácia do reconhecimento da fraude à lei. Antonio Gullón Ballesteros, coerente com o texto da codificação espanhola, aponta que a sanção para a prática em comento não se radica na invalidade de pleno direito. O legislador, ao invés, expressamente, reportou-se à lei que se pretendeu defraudar, impondo a sua aplicação. Desse modo, a declaração judicial da fraude há de operar para remover o obstáculo para a incidência da lei que o ato ou negócio jurídico

evitou. A nulidade, sem dúvida, poderá consistir em meio para a obtenção desse resultado.

O art. 166, caput, do Código Civil, volta-se à afirmação de ser nulo o negócio jurídico perpetrado em fraude à lei. Isso não quer dizer, contudo, que a invalidade é a consequência principal do reconhecimento do comportamento fraudador. Em primeiro lugar, está a aplicação da lei defraudada. A nulidade não deixa de ostentar relevo, pois quase sempre será o meio pelo qual se faz possível preponderar o preceito que a parte ou as partes pretenderam afastar.

É preciso ainda não olvidar – como o fazem Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery – que toda vez que a ordem jurídica, para a hipótese de sanar violação de norma imperativa, refere-se a um resultado específico, este deverá preponderar sobre a nulidade. É o caso, v.g., de cessão de crédito penhorado, a qual é vedada pelo art. 298 do Código Civil, mas que, ao invés de inválida, assoma ineficaz em face de previsão específica da hipótese pelo art. 593, II, do Código de Ritos ainda então em vigor. Daí não ser possível se excluir a produção de outros efeitos, inclusive de conteúdo patrimonial, no que concerne ao reconhecimento da fraude à lei.

Da mesma maneira, a invalidade pode não se mostrar como o principal deles. As peculiaridades da situação jurídica concreta é que disciplinarão a eficácia a ser esperada com o instituto. De outro lado, não se pode desconhecer que a fraude à lei configura instituto de caráter e alcance genérico, não sendo, portanto, privativo do direito civil, mas que, em face da condição deste de direito comum, dirige sua incidência às mais diversas espécies de relações jurídicas. (disponível em <https://www5.trf5.jus.br/documento/?arquivo=Fraude+a+lei.pdf&tipo=p2603>, acesso em 28/02/2019)

Atendendo os requisitos da fraude à lei, é de se lembrar que a norma imperativa é a que estabelece que, em regra, os ágios são indedutíveis para fins fiscais na apuração corrente do lucro real, sendo a regra geral a inclusão deste no custo de alienação para fins de apuração do ganho de capital, nos termos dos artigos 25 e 33 do Decreto-Lei nº com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, *verbis*:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.

[...]

Os atos artificiais realizados buscaram a aplicação da norma prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (norma de contorno), conforme bem descrito nos Termos de Verificação Fiscal. A norma de contorno é a exceção que prevê, nos casos de incorporação ou cisão, em que haja a absorção do patrimônio da investida na investidora:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:(Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

[...]

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;(Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Os requisitos da hipótese de fraude à lei estão preenchidos no caso concreto, pois, além de se identificar corretamente a norma imperativa contornada e a norma de contorno, estão comprovados além de qualquer dúvida razoável a conduta dolosa externada pela sequência de atos realizados em cadeia, sem substrato econômico com o fim precípuo de reduzir indevidamente as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Oportuno mencionar que encontra amparo na jurisprudência o tratamento da fraude à lei no âmbito da administração, como se pode ver no seguinte acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

Ementa

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS.

- A constituição de nova sociedade, com o mesmo objeto social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço, em substituição a outra declarada inidônea para licitar com a Administração Pública Estadual, com o objetivo de burlar a aplicação da sanção administrativa, constitui abuso de forma e fraude à Lei de Licitações Lei n.º 8.666/93, de modo a possibilitar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para estenderem-se os efeitos da sanção administrativa à nova sociedade constituída.

- A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular.

- Recurso a que se nega provimento. (Recurso Ordinário em MS nº 15.166 - BA (2002/0094265-7), de 07/08/2003, relator Ministro Castro Meira) - grifei.

Na seara tributária, em sentido semelhante, vale mencionar, na parte que releva para a presente discussão, o seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. SÚMULA 435 DO STJ. GRUPO ECONÔMICO. PRESCRIÇÃO PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO.INOCORRÊNCIA.

2. Em matéria de responsabilidade tributária de terceiros, prevalece o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal contra as pessoas elencadas no artigo 135 do CTN tem sua admissibilidade restrita às hipóteses de prática de atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatuto ou ainda dissolução irregular da sociedade. A esse propósito, **a utilização de interposta pessoa, para esconder a administração de fato da empresa caracteriza ato em fraude à lei a autorizar o redirecionamento da execução.** (TRF4, AG 5017763-81.2017.404.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE) *grifei*.

No mesmo sentido, a decisão exarada em 29/03/2016 pela 4ª Turma do TRF5 no Agravo de Instrumento nº 143113:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR RECONHECIDA. REDIRECIONAMENTO PARA O CORRESPONSÁVEL. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA ACOLHIDA. MANUTENÇÃO DO CORRESPONSÁVEL DA EMPRESA SUCEDIDA NO POLO PASSIVO DO EXECUTIVO FISCAL. POSSIBILIDADE.

4 - A dissolução irregular da empresa revela ato de **fraude à lei** que autoriza a despersonalização e inclusão do sócio no polo passivo do feito executivo, o que já havia sido formalizado nestes autos. No entanto, a inclusão da Associação Seridoense como sucessora não exclui a responsabilidade do corresponsável da primeira executada, principalmente quando o apurado nos autos deixa dúvidas acerca da eficácia futura do ato de constrição para pagamento da dívida.

Ainda no campo do direito tributário, vale destacar o trecho abaixo do Acórdão exarado pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação/Remessa necessária nº 5002989-54.2011.4.04.7114/RS :

Assim, pode-se afirmar com convicção que, factualmente, a empresa não está em funcionamento há muitos anos e que o ajuizamento do pedido de autofalência supervenientemente à exclusão do REFIS buscou apenas, em descompasso com a verdade material, dar aparência de regularidade ao encerramento das atividades da empresa, com o escopo de evitar a responsabilização dos sócios-administradores pelo pagamentos dos tributos devidos.

Tem-se, portanto, que a dissolução irregular da empresa ocorreu no início de 2008 e que manutenção dos pagamentos irrisórios do REFIS deu-se em **fraude à lei**, pois a empresa não atendia as disposições legais que autorizavam o parcelamento, tanto que restou excluída do REFIS no ano de 2009. Ainda, descoberta a manobra, sobreveio o pedido de autofalência, o qual, conforme analisado na ação ordinária, visou dar aparência de legalidade ao término das atividades e isentar os sócios-administradores de qualquer responsabilidade.

No que tange à aplicação do instituto da fraude à lei no direito tributário, tenho que a vedação à atuação em fraude à lei é basilar do sistema jurídico. Não está limitada ao direito civil. Não se pode olvidar que o sistema jurídico é erigido como um sistema de normas, ou seja, de linguagem prescritiva, que se direciona a orientar as condutas interpessoais.

Destarte, a atuação por meio de atos artificiais para contornar normas imperativas, normas cogentes, é contrária ao direito em qualquer dos seus ramos. A fraude à lei é incompatível com o sistema jurídico como um todo.

Vale mencionar, no campo tributário a lição de Maria Rita Ferragut:

De acordo com o art. 166, VI, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa. A fraude é referida no direito positivo tanto no sentido penal quanto civil. Será penal quando houver dolo, como no art. 171 do Código Penal e nos arts. 149, III, e 150, § 4º, do CTN, introduzidos no sistema jurídico na época em que a tipicidade fechada e a legalidade estrita não eram relativizadas, por parte da doutrina e da jurisprudência, pelo abuso de direito, pela capacidade contributiva etc. Nessas situações, a conduta é sempre ilícita. E o sentido será civil (fraude civil ou fraude à lei) quando o objetivo for contornar norma imperativa de tributação, utilizando-se de outra norma jurídica ou da ausência de previsão expressa. A conduta é lícita perante a norma de contorno e ilícita perante a contornada. (*FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 123*)

Por fim, a indedutibilidade do ágio gerado internamente, entre pessoas controladas por um grupo econômico, é fortemente ancorada na jurisprudência deste Conselho, conforme se pode ver nos seguintes julgados, reproduzidos na parte que interessa:

ÁGIO INTERNO. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não se confunde com o direito à sua amortização. Em regra, a amortização do ágio é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98, pressupõe, dentre outros requisitos, uma efetiva reestruturação societária, negócio realizado entre partes independentes, em regime de livre mercado, efetivo dispêndio e existir fundamento econômico baseado na expectativa de rentabilidade futura, quadro que não se vê quando as operações envolvem tão somente empresas de mesmo grupo econômico, quando se está claramente diante do chamado ágio interno ou ágio de si mesmo. Glosa que se mantém. (*Acórdão CARF nº 1402-003.798, de 19/03/2019*)

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas consequências fiscais. (*Acórdão CARF nº 1302-003.381, de 22/01/2019*)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirentes integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. (*Acórdão CARF nº 9101-003.611*)

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no mérito, em relação às infrações descritas nos TVF nº 01 e 04.

V.3 - Mérito. TVF nº 02 e 03: aquisição das ações da OPP Química pela ODEQUI.

Os negócios jurídicos que originaram o ágio em questão foram duas aquisições, por parte da ODEQUI, de ações da OPP Química, em outubro e dezembro de 2002, resultando no controle total da OPP Química pela ODEQUI.

Os ágios foram internalizados na Braskem em março de 2003 por meio de cisão parcial da ODEQUI. Nesta mesma época, a OPP Química também foi incorporada à Braskem. A partir de então, a Braskem passou a amortizar o ágio.

As ações da OPP Química que foram adquiridas pela ODEQUI pertenciam, em momento imediatamente anterior às operações, ao banco Credit Lyonnais, situado nas Ilhas Cayman. Entretanto, o negócio jurídico não se deu diretamente entre a ODEQUI e o Credit Lyonnais. Inicialmente, as ações passaram para a propriedade da Odebrecht Investments Ltd (OIL), situada nas Bahamas. A ODEQUI recebeu as ações da OIL e efetuou o pagamento a esta.

Nestas aquisições, gerou-se um ágio de R\$ 496.613.537,51, sendo R\$ 73.756.179,57 relativo à aquisição feita em outubro e R\$ 422.857.357,94 em dezembro.

Em contrapartida à aquisição das ações da OPP Química, a ODEQUI lançou no passivo uma obrigação para com a OPP Química de aproximadamente R\$ 495.649.000,00, ou seja, aproximadamente o valor do ágio escriturado em seu ativo (R\$ 496,612 milhões) menos o lançamento de amortização contábil do ágio (R\$ 1,229 milhões).

A primeira conclusão importante do trabalho da fiscalização é que os recursos necessários para a liquidação da aquisição das ações da OPP Química foram obtidos pela ODEQUI por meio de empréstimo da própria OPP Química. Ou seja, a controlada que tinha patrimônio líquido negativo emprestou dinheiro para a sua controladora para que esta pudesse adquirir as ações da controlada que ainda remanesciam com acionistas minoritários. E, nessa aquisição, gerou-se um ágio de R\$ 496 milhões.

É oportuno lembrar que, conforme relatado quando da apreciação das operações dos TVF nº 01 e 04, o crédito da OPP Química perante a ODEQUI foi utilizado pela Braskem para liquidar parte do débito oriundo da incorporação da OPP PP. Entretanto, esta operação é diferente daquela porque, como será visto à frente, houve efetivo pagamento pelas ações. Entretanto, como a OPP Química forneceu os recursos à ODEQUI e esse passivo foi carregado até a incorporação de todas as envolvidas (ODEQUI, OPP PP e OPP Química) na Braskem para um grande "encontro de contas", quem, na verdade, suportou o ônus financeiro dos pagamentos foi a própria OPP Química.

V.3.a - A questão do ágio interno ou da operação entre partes independentes.

Preambularmente, impende registrar que, em relação às operações ora debatidas, a fiscalização trabalhou com uma documentação incompleta. A recorrente não forneceu os contratos de compra e venda das ações, os Livros de Registro de Ações Nominativas e de Registro de Transferências de Ações Nominativas, tendo fornecido apenas o Extrato de Evolução Acionária do Capital da OPP Química. A contribuinte também não produziu, durante o período da fiscalização, comprovação do efetivo pagamento ao Credit Lyonnais.

Examinando o extrato acima mencionado, a fiscalização apurou a participação societária no Capital da OPP Química no momento imediatamente anterior às operações que geraram o ágio. A participação encontrava-se distribuída da seguinte forma:

Data	Ações ordinárias	Ações Preferenciais Classe "A"	Ações Preferenciais Classe "B"	Empresas
03/10/2002	15.568.524.589	6.587.519.376	-	ODEQUI
	-	19.538.515	529.655.794	OIL
	-	-	4.554.260.600	CREDIT

Cada uma das aquisições feitas pela ODEQUI que geraram os ágios aqui debatidos foi desenvolvida em duas etapas, a saber: uma no exterior entre o Credit Lyonnais e a OIL; outra entre a OIL (no exterior) e a ODEQUI (no Brasil), sendo estas duas pertencentes ao grupo econômico da Odebrecht.

Em relação à primeira aquisição, realizada em outubro, a fiscalização registrou o seguinte em relação à operação no exterior entre a OIL e o Credit Lyonnais:

Consoante Extrato de Evolução Acionária da OPP Química, observou-se que no dia 04 de outubro de 2002, o Credit Lyonnais alienou 203.516.034 (duzentas e três milhões, quinhentas e dezesseis mil, trinta e quatro) ações preferenciais Classe "B" a OIL. Abre-se um parêntese, para explicar que esta operação não se tratou de aquisição de ações e sim liquidação de operação financeira, ocorrida no passado envolvendo Credit Lyonnais e OIL, com devolução de ações, segundo informações obtidas no Prospecto Definitivo de Oferta Pública de Distribuição Primária de Ações Preferenciais Classe "A" de Emissão da Braskem, às folhas 130.

Conforme já mencionado, não se observou nas Atas de Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária, bem como no Livro de Atas de Diretoria da ODEQUI, Demonstrações Financeiras e Escrita Contábil qualquer registro desta operação. Inferiu-se que pelo fato desta alienação ter ocorrido no exterior entre OIL e Credit Lyonnais nada foi mencionado nos referidos documentos

A autoridade lançadora registrou conclusão semelhante em relação à operação realizada em dezembro.

De fato, o *Prospecto* traz informação cristalina de que as ações da OPP Química estavam na posse do Credit Lyonnais como garantia de uma operação de financiamento. Nas folhas 128 e 129, o prospecto relata de forma detalhada a "*estrutura societária de nossas principais subsidiárias e participações societárias*" após as operações de incorporação da OPP PP e da 52114 Participações em agosto de 2002. Nesta estrutura, a ODEQUI aparece com 100% do capital votante e 81,3% do capital social da OPP Química. O diagrama da estrutura societária remete para a seguinte observação:

(5) Não inclui os 2,5% do capital social total da OPP Química detidos pela Odequi Investments Ltd., nossa subsidiária integral. A OPP Química foi constituída em 1978 e produzia diversos produtos do tipo poliolefinas. A Odebrecht Química adquiriu ações na OPP Química em 1987. A parcela do capital social da OPP Química que não era detida pela Odebrecht Química era detida por uma instituição financeira, em decorrência de uma operação financiamento. Ver "Operações em 2003 e 2004 – Aquisição das Ações Remanescentes da OPP Química." - grifei.

A informação prossegue na página 130:

Aquisição das Ações remanescentes da OPP Química

Em outubro de 2002 Odebrecht Química adquiriu 2,5% do capital social total da OPP Química detidos pela Odequi Investments Ltd. por US\$ 16,3 milhões. **Em dezembro de 2002, com relação à quitação de uma operação financeira de securitização de dividendo, a instituição financeira devolveu 16,2% do capital social da OPP Química para a Odebrecht Química.** Consequentemente, a Odebrecht Química passou a deter a totalidade do capital social da OPP Química. - grifei.

Na falta de contratos que infirmem a informação prestada ao público por meio do *Prospecto Definitivo de Oferta Pública de Distribuição Primária de Ações Preferenciais Classe "A" de Emissão da Braskem*, forçoso tomar essa informação como verdadeira. Diante das provas carreadas aos autos, considero comprovado além de qualquer dúvida razoável que as ações detidas pelo Credit Lyonnais e que foram *devolvidas* à OIL antes de serem adquiridas pela ODEQUI eram parte de uma operação financeira de *securitização de dividendo*.

Convém destacar que o *Prospecto* não é um documento qualquer. Trata-se de um robusto documento de 736 páginas que retrata, segundo seu preâmbulo, as condições da operação de emissão pública de ações no mercado interno (ações) e externo (*American Depositary Shares - ADS*), conforme aprovação pelo Conselho de Administração da Braskem S/A em reunião realizada em 01/04/2004. No documento, constam informações técnicas, inclusive as relativas à situação patrimonial da Companhia, de acordo com as normas e procedimentos previstos na Instrução da CVM nº 400/2003 e no *Securities Acts of 1933* dos Estados Unidos da América.

Noutro giro, a recorrente defende que as operações de aquisição das ações da OPP Química com ágio foram realizadas entre a ODEQUI e o Credit Lyonnais apenas com a intermediação da OIL. Neste sentido, busca demonstrar os fluxos financeiro (da ODEQUI para o Credit Lyonnais) e de transferência de titularidade das ações (do Credit Lyonnais para a ODEQUI).

Durante o procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa constatou na escrituração contábil da ODEQUI que houve o pagamento à OIL pelas ações adquiridas com ágio. Essa informação foi confirmada por contrato de câmbio. Todavia, não foi apresentado, durante o procedimento fiscal, documento comprobatório do efetivo pagamento efetuado pela OIL ao Credit Lyonnais, no exterior.

Diante dos elementos probatórios disponíveis, a autoridade administrativa concluiu:

Porém, verificou-se no Livro Razão da ODEQUI, às fls. 12, lançamento na conta de Ativo, código nº 130101001002, cujo histórico indica a aquisição de participação com ágio das ações da OPP Química, de propriedade da OIL, pela ODEQUI, no dia 07 de outubro de 2002.

Corroborando estas informações, observou-se no Contrato de Câmbio acima mencionado, a apresentação de uma ficha de investimento Externo Direto, indicando a OIL como investidora externa e vendedora de 712.795.894 (setecentas e doze milhões, setecentas e noventa e cinco mil, oitocentas e noventa e quatro) ações preferenciais classe "B".

Isto posto, concluiu-se que a aquisição de ações da OPP Química, de propriedade da OIL, pela ODEQUI, ocorrida em 07 de outubro de 2002, gerou expressivo ágio interno conforme se demonstrará, sendo passível de glosa.[...]

No TVF nº 03, a autoridade lançadora apurou que os fatos na segunda operação de aquisição de ações da OPP Química com ágio são semelhantes aos da primeira e é incisiva em sua conclusão:

Consoante os documentos apresentados a esta Auditoria pela Braskem e terceiros, e, do todo acima exposto, concluiu-se que a ODEQUI adquiriu ações da OPP Química, de propriedade da OIL, em 31 de dezembro de 2002, com ágio interno/artificial, cujo pagamento não foi devidamente comprovado, conforme relato que se segue. Outrossim, constatou-se que em nenhum momento a ODEQUI adquiriu ações da OPP Química, de propriedade do Credit Lyonnais, como fora informado pela Braskem em resposta às intimações fiscais.

Em sua defesa, a recorrente alega que as operações de debate foram realizadas de fato entre a ODEQUI e o Credit Lyonnais, com a intervenção da OIL. A aquisição original das ações da OPP Petroquímica (sucédida pela OPP Química) pelo Credit Lyonnais teria ocorrido em 1999 como uma forma de capitalizar a empresa. Reproduzo as palavras da recorrente:

Com efeito, a OPP Petroquímica decidiu emitir 10 bilhões de ações preferenciais classe B, conforme Ata de Assembléia-Geral Extraordinária (AGE) do dia 30/09/1999. A ODEQUI detinha o direito de preferência na subscrição das ações da OPP Petroquímica e o exerceu na oportunidade em que as referidas ações foram emitidas.

As ações preferenciais emitidas pela OPP Petroquímica destinadas ao Credit Lyonnais, investidor estrangeiro identificado pela OPP Petroquímica para injetar recursos na empresa, mediante a aquisição de participação acionária (investimento via equity).

O intuito da OPP Petroquímica, portanto, era de emitir ações para captar recursos do Credit Lyonnais (para financiamento das suas atividades através da emissão de novas ações). Porém, como a ODEQUI já era acionista da OPP Petroquímica, a estrutura mais simples para a captação de recursos externos lastreados no capital da OPP Petroquímica, sob o ponto de vista corporativo, era a subscrição das novas ações emitidas pela própria acionista majoritária (ODEQUI), a qual, como parte de uma mesma operação estruturada, venderia as referidas ações para o Credit Lyonnais.

É de se registrar, no entanto, que, para dar suporte às alegações, a recorrente juntou tão-somente a Ata da AGE da OPP Petroquímica, de 30/09/1999, e os extratos de Evolução Acionária d OPP Petroquímica. Não houve a apresentação dos contratos de compra e venda (de 1999 e de 2002) que pudessem dar respaldo às razões expostas.

Contudo, o exame dos documentos juntados pela recorrente reforçam a conclusão de que toda a operação entre ODEQUI e Credit Lyonnais configura uma operação de financiamento com garantia de ações. De se ver.

Segundo a recorrente, em 1999, o Credit Lyonnais teria enviado à ODEQUI, via OIL, o total de USD 117 milhões, correspondentes a R\$ 228.191.482,00 para a aquisição das 10 bilhões de ações, com o seguinte fluxo financeiro:

Data	Banco	Contrato Câmbio	USD	tx USD	RS
04/out/99	ABN Amro	99/017403	20.000.000,00	1,94200	38.840.000,00
05/out/99	ABN Amro	99/017497	30.000.000,00	1,95170	58.551.000,00
05/out/99	ABN Amro	99/035463	67.000.000,00	1,95225	130.800.750,00
			117.000.000,00		228.191.750,00

Em 2002, quando a ODEQUI teria, então, feito as aquisições das ações da OPP Química, teria remetido ao Credit Lyonnais um total de R\$ 420.857.993,87, distribuídos da seguinte forma:

Data	Valor R\$	Cotação USD venda	Valor em USD
04/10/2002	R\$ 60.499.870,24	R\$ 3,66	USD 16.533.181,28
17/12/2002	R\$ 360.358.123,63	R\$ 3,58	USD 100.658.693,75
Total	R\$ 420.857.993,87		USD 117.191.875,03

Em resumo, mesmo que se observe as operações de aquisição das ações da OPP Química em 2002 como operações diretas entre ODEQUI e Credit Lyonnais, com a intermediação da OIL, como pede a recorrente, o que se constata, é que o valor pago pela ODEQUI para o Credit Lyonnais equivale, simplesmente, à devolução do montante de USD 117 milhões corrigidos pela variação cambial de 1999 a 2002.

A remuneração da operação de financiamento correu por conta dos dividendos mínimos garantidos pelo contrato social da OPP Petroquímica (e sucessoras).

Examinando os elementos de prova juntados pela recorrente, vê-se que as ações Classe B da OPP Petroquímica detidas pelo Credit Lyonnais tinham direito, durante o prazo de 3 anos, ou seja, de 1999 a 2002, a:

um dividendo prioritário fixo nos seguintes termos: a) R\$ 0,90 (noventa centavos) por lote de 1000 (mil) ações, em 01 de abril de 2000; b) R\$ 0,90 (noventa centavos) por lote de mil ações, em 01 de outubro de 2000; c) R\$ 0,95 (noventa e cinco centavos) por lote de 1000 (mil) ações, em 01 de abril de 2001; d) R\$ 0,97 (noventa e sete centavos) por lote de 1000 (mil) ações em outubro de 2001; e) R\$ 0,95 (noventa e cinco centavos) por lote de 1000 (mil) ações, em 01 de abril de 2002; e f) R\$ 1,54 (hum real e cinqüenta e quatro centavos) por lote de 1000 (mil) ações, em 01 de outubro de 2002. Parágrafo 2º - Os valores dos dividendos prioritários fixos mencionados no Parágrafo Primeiro acima, a serem pagos em moeda corrente nacional, serão ajustados, nas datas dos pagamentos, para assegurar seus valores atuais em moeda corrente estadunidense [...]

Considerando, de acordo com o extrato de evolução acionária, que o Credit Lyonnais adquiriu 10.000.000.000 (dez bilhões) de ações preferenciais classe B da OPP Petroquímica e que, na incorporação pela OPP Polietilenos os direitos foram mantidos, o resultado financeiro desses "dividendos fixos" seria: R\$ 9.000.000,00 em 01/04/2000; R\$ 9.000.000,00 em 01/10/2000; R\$ 9.500.000,00 em 01/04/2001; R\$ 9.700.000,00 e, 01/10/2001; R\$ 9.500.000,00 em 01/04/2002; 15.400.000,00 em 01/10/2002. O total somaria R\$ 62.100.000,00, atrelado à variação cambial do dólar estadunidense.

Os elementos trazidos pela recorrente, ao invés de infirmarem a conclusão da autoridade fiscalizadora, reforçaram-na. O montante pago pela ODEQUI ao Credit Lyonnais faz parte da liquidação de operação de financiamento garantido pelas ações preferenciais classe B, com dividendos fixos e retorno do capital investido, tudo atrelado ao câmbio do dólar estadunidense.

Não se deve esquecer que o financiamento tomado pela ODEQUI junto ao Credit Lyonnais foi justamente para capitalizar a OPP Petroquímica. Ou seja, o empréstimo que a ODEQUI tomou junto ao Credit Lyonnais serviu exatamente para adquirir as 10 bilhões de ações da OPP Petroquímica (posteriormente, OPP Química). As mesmas ações que, no final do financiamento, voltaram ao patrimônio da ODEQUI.

Assim, o verdadeiro custo de aquisição das ações da OPP Química para a ODEQUI é o custo de aquisição no momento da subscrição em 1999. É incontroverso que ODEQUI e OPP Petroquímica, naquele momento, eram controladora e controlada. Portanto, mesmo que se considere esse custo, que poderia gerar um ágio, este ágio padeceria do mesmo vício de ter sido gerado entre partes dependentes.

E, como visto alhures, o ágio interno não é dedutível para fins do artigo 386 do Decreto nº 3.000/99.

De todo o exposto, tenho que deva ser negado provimento ao recurso voluntário e deve-se manter a glosa integral das amortizações dos ágios relativos às aquisições das ações da OPP Química.

Contudo, em homenagem ao princípio da eventualidade, tendo em vista que na decisão soberana do colegiado posso restar vencido nesta questão de mérito, passo a examinar a outra infração apontada pela fiscalização em relação aos TVF nº 02 e 03.

V.3.b - As parcelas do ágio relativas ao Patrimônio Líquido Negativo da OPP Química.

Um outro ponto controvertido diz respeito às parcelas de ágio que foram registradas na contabilidade da ODEQUI tendo como contrapartida lançamentos no passivo exigível de montantes correspondentes à participação no Patrimônio Líquido Negativo da OPP Química.

Na primeira aquisição de ações, em outubro/2002, o valor pago pelas ações foi de R\$ 60.499.870,24, que foi obtido, como dito acima, por meio de empréstimo da OPP Química. Entretanto, o ágio registrado foi de R\$ 73.756.179,57. Esta diferença corresponde à parcela do patrimônio líquido negativo da OPP Química, no montante de R\$ 13.256.309,33. A contrapartida dessa diferença foi lançada em conta de passivo no patrimônio da ODEQUI.

Da mesma forma, na segunda operação, ocorrida em dezembro/2002, o valor pago foi de R\$ 360.358.123,63. Entretanto, o ágio registrado no ativo da ODEQUI foi de R\$ 422.857.357,94. A diferença, de R\$ 62.499.234,31 foi lançada no passivo e corresponde à participação no Patrimônio Líquido Negativo.

Aparentemente, o que a ODEQUI fez foi considerar que a diferença entre o valor pago e o Patrimônio Líquido configuraria ágio. Num primeiro olhar superficial, parece lógico, uma vez que o conceito de ágio é justamente o valor que excede o valor patrimonial da participação societária adquirida.

Todavia, segundo a autoridade lançadora, este cálculo simples de subtração do valor patrimonial das ações do montante efetivamente pago somente é correto quando o valor

patrimonial é positivo, pois não há participação societária negativa. O limite mínimo da participação societária no ativo (Investimentos) é zero.

A posição adotada pela fiscalização está correta. De se ver.

Início pela reflexão contábil. Neste ponto vale citar a lição de Iudícibus (et. al.):

Quando uma coligada (ou controlada) estiver em situação financeira desfavorável, é normal que ela passe a apresentar prejuízos. Em princípio, o investimento avaliado pela método de equivalência patrimonial deve reconhecer prejuízos das coligadas. (ou controladas) até o limite em que absorva a totalidade do capital e outras reservas, ou seja, até o limite em que o patrimônio líquido da coligada (ou controlada) seja nulo.

[...]

O CPC 18 (item 29) dispõe que o prejuízo reconhecido pelo método de equivalência patrimonial que exceda o investimento em ações ordinárias do investidor deve ser aplicado aos demais componentes que constituem a participação do investidor na coligada (em ordem inversa de sua antiguidade, isto é, prioridade na liquidação). Então, somente quando a parte do investidor nos prejuízos da coligada, por equivalência patrimonial, se igualar ou exceder o saldo contábil de sua participação na coligada (ou seja, os ativos financeiros citados) é que o investidor suspende o reconhecimento de sua parte em perdas futuras.

Após reduzir a zero o saldo contábil da participação do investidor, perdas adicionais são consideradas, e um passivo será reconhecido somente na extensão em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou construtivas de fazer pagamentos em nome da coligada. [...] (Iudícibus, Sérgio de. [et. al.]). Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010. p. 200 - 201.) - grifei.

A norma contábil se coaduna com a norma jurídica que trata da responsabilidade dos acionistas de sociedades por ações consoante o disposto no artigo 1.088 do Código Civil:

Art. 1.088. Na sociedade anônima ou companhia, o capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir.

Em outras palavras, descabe reconhecer no passivo da investidora em sociedade por ações qualquer obrigação que decorra de patrimônio líquido negativo, pois os passivos a descoberto da investida não constituem obrigações dos sócios.

Da mesma forma, descabe a contrapartida, que é o ágio correspondente à parte negativa do patrimônio líquido da OPP Química porque o piso do investimento é zero.

Desta forma, caso a decisão do colegiado não seja pela glosa integral do ágio descrito nos TVF nº 02 e 03, conforme tópico anterior, é de se glosar as parcelas de ágio correspondentes ao patrimônio líquido negativo, nos montantes de R\$ 13.256.309,33 na primeira operação e R\$ 62.499.234,31 na segunda.

Passo agora a examinar de forma mais detalhada as alegações da recorrente.

V.3.c - Razão Negocial para a participação da ODEQUI como compradora das ações da OPP Química.

A recorrente escora as razões negociais da participação da ODEQUI na aquisição das ações da OPP Química que eram detidas pelo Credit Lyonnais em quatro pontos: (i) a ODEQUI tinha participação na OPP Química (e antecessoras) desde 1996; (ii) a recompra das ações de emissão da OPP Química pela ODEQUI seria a estrutura mais direta e simples do ponto de vista societário; (iii) a aquisição, se feita diretamente pela Braskem, seria mais burocrática, enquanto a ODEQUI era uma sociedade anônima de capital fechado; (iv) também não poderia ser feita a compra pela própria OPP Química para colocar em tesouraria por causa do patrimônio líquido negativo.

Os elementos de prova juntados foram a Ata da AGE da OPP Petroquímica, de 30/09/1999; os extratos de Evolução Acionária da OPP Petroquímica; e a comprovação dos pagamentos ao Credit Lyonnais, que foi apresentada pela recorrente somente em sede de embargos, não tendo sido objeto de verificação pela fiscalização.

Os elementos de prova juntados aos autos não servem para infirmar a conclusão de que toda a operação tratou, em verdade, da obtenção de financiamento junto ao Credit Lyonnais, com lastro nas ações classe B da OPP Petroquímica (posteriormente, OPP Química). Afinal, o fluxo financeiro e o fluxo da titularidade das ações seria exatamente o mesmo. A prova de que o Credit Lyonnais recebeu o valor alegado e que detinha as ações; assim como a prova de que tanto os recursos financeiros, quanto as ações apenas transitaram pelo patrimônio da OIL não serve para comprovar que não se trata de uma operação de financiamento.

Entretanto, os elementos anteriormente citados levam à conclusão inequívoca de que se trata de operação de financiamento.

Assim, a recompra pela própria ODEQUI é mais um elemento que reforça a conclusão de que trata-se de uma operação de financiamento, no qual a ODEQUI tinha uma obrigação para com o Credit Lyonnais que era lastreado nas ações classe B detidas pelo banco.

V.3.d - O empréstimo concedido pela OPP Química à ODEQUI não é simulado.

A recorrente lança os seguintes argumentos para sustentar a alegação de validade do empréstimo de recursos da OPP Química para que a ODEQUI adquirisse as ações que pertenciam ao Credit Lyonnais:

(i) Em primeiro lugar, pela incorporação da OPP Química, a Recorrente assumiu também as dívidas de responsabilidade da incorporada, inclusive as que foram contraídas para repasse à ODEQUI. Qual seria a razão de criar na OPP Química um crédito perante a ODEQUI, se ao "incorporar" esse crédito, a Recorrente também "incorporou" um passivo a ele correspondente?

(ii) Se a Recorrente assumiu a dívida, sua pretensão não poderia ser a de evitar o pagamento. Inclusive, após a incorporação, a Braskem **afinal liquidou a dívida da OPP Química**, logo suportou financeiramente a compra dessas ações detidas pelo Credit Lyonnais, o que lhe confere ainda mais legitimidade para aproveitamento fiscal do ágio.

(iii) A aquisição das ações diretamente pela Braskem resultaria no mesmo ágio registrado pela ODEQUI. Ou seja, a constituição e a amortização do ágio não seriam afetadas! O próprio Fiscal reconhece isso, conforme o seguinte trecho contido na fl. 21 do TVF nº 003: "Neste caso não faria qualquer diferença, em tese, se a OPP Química

[...] emprestasse os recursos para que a ODEQUI realizasse a operação, ou mesmo, se a própria Braskem adquirisse o investimento".

(iv) Em 2005, ocorreu a incorporação da ODEQUI pela Braskem, de forma que, se o encontro de contas para reduzir o passivo da Braskem com a ODEQUI não tivesse ocorrido mediante a incorporação da OPP Química em 31/03/2003, de qualquer forma o encontro de contas teria ocorrido em 2005, como continuação do mesmo processo de reestruturação societária. Ressalte-se que, quando da incorporação da ODEQUI, a Recorrente ainda detinha relevante passivo com essa empresa, pelo que não há sentido em arquitetar um empréstimo simulado apenas para baixar parte desse passivo.

(v) A Braskem já tinha passivo com a ODEQUI por conta das outras transações, sendo credora de outras transações também. O passivo aumentou quando houve a incorporação.

Neste tópico, vale lembrar que a opção do grupo econômico de utilizar os recursos da OPP Química para emprestar à ODEQUI foi relevante para a montagem das operações descritas nos TVF nº 001 e 004, já objeto de análise neste voto.

Quanto às infrações dos TVF nº 02 e 03, já me manifestei acima no sentido de que houve o efetivo pagamento por parte da ODEQUI do financiamento obtido junto ao Credit Lyonnais.

Assim, embora o empréstimo da OPP Química tenha sido útil para a realização das condutas com fraude à lei tratadas nos TVF nº 01 e 04, não vejo que o empréstimo propriamente dito tenha sido simulado. Pelo menos, não vejo elementos probatórios que o comprovem além de qualquer dúvida razoável.

Importa dizer, no entanto, que o fato do empréstimo da OPP Química à ODEQUI não ser simulado não altera as conclusões a que cheguei acerca da qualificação da operação como financiamento e da indedutibilidade dos ágios de que tratam os TVF nº 02 e 03.

V.3.e - Da acusação de ágio interno / artificial e do efetivo pagamento.

Aduz a recorrente que

em sua impugnação e respectivo aditamento, a Recorrente comprovou com farta prova documental que a compra de ações de emissão da OPP Química foi efetuada pela ODEQUI perante o Credit Lyonnais, instituição financeira independente, tendo a OIL apenas intermediado a operação. A OIL foi o apoio operacional da ODEQUI no exterior para viabilizar a compra e venda entre ODEQUI e Credit Lyonnais das ações da OPP Química.

Para comprovar suas alegações, juntou aos autos os contratos de câmbio que comprovam as remessas ao exterior dos montantes anteriormente citados, os formulários de transferências de ações emitidos pelo Banco Itaú (custodiante) sobre as posições e o fluxo das ações detidas por ODEQUI, OIL e Credit Lyonnais e a declaração emitida em 06/02/2014, pelo Banco Credit Agricole Corporate and Investments, sucessor do Credit Lyonnais, comprovando o recebimento do preço pelas ações.

É preciso destacar que tanto a declaração do banco Credit Agricole, quanto os esclarecimentos acerca das datas corretas em que ocorreram as operações custodiadas pelo

Banco Itaú foram produzidas em sede de impugnação, ou seja, não foram apresentadas à fiscalização.

Estes documentos permitiram a este julgador ter uma visão mais completa das operações do que aquela oportunizada à fiscalização. Daí não se poder falar em inovação quando, em sede de julgamento em segunda instância administrativa, chega-se à conclusão de que o eventual ágio oriundo da verdadeira aquisição das ações, em 1999, no momento da subscrição pela ODEQUI, é um ágio interno e, portanto, indedutível.

A fiscalização estava correta ao apontar que não se forma ágio, conforme a legislação de regência, em operação de financiamento na qual as ações servem de garantia ao valor emprestado.

Como dito, a "recompra" das ações de emissão da OPP Química detidas pelo Credit Lyonnais nada mais foi que a liquidação de operação de financiamento. O fato de se comprovar o recebimento das ações do Credit Lyonnais e o efetivo pagamento do valor a este não infirma a conclusão a que se chegou.

A recorrente argumenta que o *Prospecto Definitivo de Oferta Pública* obtido pela fiscalização não seria hábil para desconsiderar uma operação de compra e venda de ações que comprovadamente teria ocorrido entre ODEQUI e Credit Lyonnais, via OIL. Na verdade, não se trata de desconsiderar a operação, mas, de compreendê-la dentro do contexto mais amplo - como um filme, para usar a expressão da recorrente - para entender que se tratava da liquidação de uma operação de financiamento.

Impende reafirmar que o *Prospecto* é um documento robusto e técnico, com mais de 700 páginas de informações contábeis, econômicas, comerciais, elaborado de acordo com as normas nacionais e estadunidenses para lançamentos de ações no mercado. Ademais, a falta de contratos de compra e venda ou outros documentos prejudica a verossimilhança das alegações da recorrente. Desta forma, os elementos probatórios já descritos anteriormente são suficientes para caracterizar que a operação efetiva foi de financiamento.

V.3.f - Ausência de artificialidade do ágio.

Alega a recorrente que o ágio, mesmo que se considerasse interno (entre ODEQUI e OIL), estaria de acordo com o valor de mercado, pois corresponde aos valores pagos ao Credit Lyonnais, e, também, estaria suportado em laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura.

A argumentação da recorrente fica prejudicada uma vez que a operação entre a ODEQUI e o Credit Lyonnais configura tão-somente a liquidação de operação de financiamento garantido pelas ações da Opp Química e não a aquisição original das ações.

V.3.g - Da inexistência de lançamento quanto ao ágio relativo ao passivo a descoberto e a vedação de mudança do critério jurídico da autuação.

Neste tópico a recorrente alega inicialmente que não vê razão para não considerar, como ágio, o custo pelo investimento adquirido, que por sua vez representa não apenas o valor despendido como também o passivo a descoberto assumido.

E prossegue:

Nesse sentido, muito embora em uma primeira análise pareça que o Patrimônio Líquido negativo deva ser encarado pela entidade como investimento igualado a zero, por outro lado, na aquisição do investimento esse mesmo Patrimônio Líquido deve ser encarado como custo sob a perspectiva dos acionistas investidores, mormente porque tais investidores assumem o passivo a descoberto e suportam a absorção de resultados positivos subsequentes até que o passivo seja liquidado. E é nesse sentido que se posiciona a CVM, no seu Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2005.

Sobre a matéria, já me manifestei no mérito. É preciso fazer um destaque, no entanto, por força da menção ao Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2005. Neste documento, remete-se ao artigo 12 da Instrução CVM 247/1996, *verbis*:

Art. 12 - A investidora deverá constituir provisão para cobertura de:

I - perdas efetivas, em virtude de:

- a) - eventos que resultarem em perdas não provisionadas pelas coligadas e controladas em suas demonstrações contábeis; ou
- b) responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto.

II - perdas potenciais, estimadas em virtude de:

- a) tendência de perecimento do investimento;
- b) elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas;
- c) eventos que possam prever perda parcial ou total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas e controladas; ou
- d) cobertura de garantias, avais, fianças, hipotecas ou penhor concedidos, em favor de coligadas e controladas, referentes a obrigações vencidas ou vincendas quando caracterizada a incapacidade de pagamentos pela controlada ou coligada.

Parágrafo 1º Independentemente do disposto na letra “b” do inciso I, deve ser constituída ainda provisão para perdas, quando existir passivo a descoberto e houver intenção manifesta da investidora em manter o seu apoio financeiro à investida.

Parágrafo 2º A provisão para perdas deverá ser apresentada no ativo permanente por dedução e até o limite do valor contábil do investimento a que se referir, sendo o excedente apresentado em conta específica no passivo

Veja-se que o artigo trata da constituição de provisões no caso de passivo a descoberto, quando existir passivo a descoberto e houver intenção manifesta da investidora em manter o seu apoio financeiro à investida.

Ora, a contrapartida de lançamento contábil de provisão é despesa e não ativo (IUDICIBUS, op. cit. p. 336). Portanto, uma eventual provisão, caso a tal *intenção manifesta* houvesse sido efetivamente provada nos autos, não daria azo ao lançamento de ágio no ativo, mas daria azo ao lançamento de despesas. E despesas indedutíveis para fins de IRPJ.

Argumenta, também, a contribuinte que a fiscalização não formalizou acusação nos autos de infração no sentido de glosa por haver patrimônio líquido negativo, pois as glosas foram feitas com fulcro na alegação de que os ágios dos TVF nº 02 e 03 seriam internos. A menção, *en passant*, da matéria não guardaria relação com o critério jurídico adotado nos autos de infração e o lançamento careceria de descrição dos fatos e capitulação legal exigidos pelo

artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. A conduta adotada pela fiscalização estaria fundada no princípio da eventualidade, o que seria vedado pelo art. 146 do CTN.

A tese da recorrente não deve prosperar.

De fato, o que a fiscalização identificou foram duas infrações que caracterizam a indedutibilidade do ágio. Uma, a formação de ágio interno, prejudica a dedutibilidade do ágio como um todo. Outra, caracterizada pelo registro a maior por conta do patrimônio líquido negativo, prejudica uma parcela do ágio.

Não se trata de critérios alternativos, mas da identificação de duas condutas. Ambas estão descritas de forma correta nos TVF nº 2 e 3. E a capitulação legal da segunda é composta pelos próprios artigos 385 e 386 do Decreto nº 3000/99, uma vez que se trata da interpretação do limite do ágio que compõe o custo de aquisição (art. 385) e do ágio passível de dedução no lucro real (art. 386).

Não vislumbro que haja qualquer alteração de critério jurídico que enseje a aplicação do disposto no artigo 146 do CTN.

De todo o exposto, no mérito, em relação aos ágios formados nas operações apontadas nos TVF nº 02 e 03, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Passo às questões subsidiárias.

VI - Da dedutibilidade para fins de CSLL.

A recorrente alega que a eventual indedutibilidade da amortização do ágio para fins de IRPJ não deve se refletir na base de cálculo de CSLL. Em suas palavras:

Verifica-se, primeiramente, que ao contrário da pretensão dos dd. Fiscais Autuantes, a base de cálculo da CSLL, no que se refere especificamente às deduções, obedece suas próprias regras, contidas, por exemplo, no art. 2º da Lei nº 7.689/1988 e no art. 13 da Lei nº 9.430/1996. Não fosse assim, não seriam necessários os referidos artigos, que claramente destacam regras aplicáveis apenas para a CSLL.

Ademais, importa notar que nenhum dos incisos do supratranscrito art. 13 da Lei nº 9.430/1996 prevê a indedutibilidade de despesas com amortização de ágio ou de despesas financeiras com debêntures. Ao contrário, a regra para averiguar a dedutibilidade de tais despesas está apenas prevista na legislação aplicável ao IRPJ, notadamente nos arts. 299, 385 e 386 do RIR/1999. (*grifos do original*)

De fato, não há que se dizer que as bases de cálculo de IRPJ e CSLL sejam exatamente iguais. Entretanto, a legislação de regência possibilita a repercussão na base de cálculo da CSLL da glosa de amortização de ágio. Afinal, a base de cálculo da CSLL é apurada a partir do resultado do exercício e este foi indevidamente alterado pela dedução contábil - contra as normas contábeis e fiscais, como aqui já exposto - da amortização do ágio interno.

A repercussão da glosa da amortização de ágio interno tem sido agasalhada pela jurisprudência deste Conselho, conforme se pode ver nos seguintes julgados, na parte que importa para a matéria ora em debate:

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação. IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA. Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. (Acórdão CARF nº 9101-004.053, de 11/03/2019)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2011, 2012

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. INDEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA LÓGICA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Cabível, portanto, a extensão da glosa de despesas indedutíveis (amortizações de ágio) à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Uma vez considerado inoponível ao Fisco a constatação de despesas desta natureza tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência

lógica estas não podem ser validadas para fins de CSLL. (*Acórdão CARF nº 1401-003.183, de 19/03/2019*).

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirentes integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

[...]

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ. (*Acórdão CARF nº 9101-003.611, de 05/06/2018*).

Neste tópico, portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

VII - Da ausência de responsabilidade por sucessão.

Neste tópico, a recorrente alega que não pode ser responsabilizada pelas multas de ofício qualificadas e agravadas, mas tão somente por eventual tributo. Em síntese, a recorrente alega:

A responsabilidade pelo pagamento de tributo ou penalidade é sempre do sujeito passivo da obrigação principal, que por sua vez é o contribuinte que possui relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A responsabilidade de terceira pessoa, por sua vez, somente pode ser atribuída se houver expressa previsão em lei (art. 121 do CTN).

Nesse sentido, o art. 129 do CTN estabelece que o sucessor é responsável pelos **créditos tributários** do sucedido, porém fixa um critério temporal claro: a sucessão tem em mira os créditos tributários constituídos ou em curso de constituição na data da sucessão.

[...]

Mais a mais, o art. 132 do CTN não poderia sequer dar disciplina diferente, sob pena de violação ao princípio geral de que a pena não deve ultrapassar da pessoa se seu infrator. Logo, a sucessão importa em responsabilidade do sucessor pelos tributos, apenas, não pelas penalidades decorrentes de atos e fatos ocorridos no passado e que não compoñham o passivo da incorporada.

A recorrente aduz que os fatos que deram origem ao ágio teriam ocorrido antes da incorporação da OPP PP pela COPENE e que estas duas sociedades não estariam sob o mesmo controle.

A tese da recorrente não deve prosperar.

Caso realmente se tratasse de responsabilidade por sucessão, aplicar-se-ia a Súmula CARF nº 113, de efeito vinculante por força da Portaria MF nº 129/2019:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Contudo, não é esse o caso. A recorrente não é sucessora. A recorrente é a contribuinte. Ela é a contribuinte de IRPJ e de CSLL nos anos de 2007 a 2012 cujas bases de cálculo foram indevidamente reduzidas pela amortização de ágio indevido.

Novamente, vemos aqui a confusão entre normas que já foi mencionada anteriormente. O fato jurídico tributário não é a escrituração do ágio na contabilidade da OPP PP. Os fatos jurídicos tributários foram realizados pela Braskem nos anos de 2007 a 2012, relativos aos tributos IRPJ e CSLL, nos quais a recorrente - como contribuinte - reduziu indevidamente as bases de cálculo com a amortização indevida do ágio.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

VIII - Da impossibilidade de exigência de multa isolada.

A recorrente alega que a multa isolada de 50% prevista no artigo 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96 incidiria somente no caso em que a contribuinte opta por efetuar os pagamentos com base na estimativa calculada sobre a receita bruta, de acordo com a redação do artigo 2º do mesmo diploma legal:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1ºe2º do art. 29e nos arts. 30 a 32,34e35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. - *grifou-se*.

Em síntese, argumenta a recorrente:

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia claramente que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de antecipação mensal do tributo deve ser calculada com base na receita mensal da empresa. Ou seja, a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não se refere à apuração de sua base de cálculo a partir dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do tributo, mesmo que, por ventura, sejam afetados pela fiscalização em decorrência da glosa da despesa de ágio.

Tenho que a tese da recorrente não deve ser acolhida.

Em interpretação sistemática e teleológica das normas de regência, vê-se com clareza que os contribuintes optantes pelo lucro real anual estão obrigado a efetuar o recolhimento mensal das estimativas por força do artigo 2º da Lei nº 9.430/96. A faculdade de reduzir ou zerar o montante devido com base em balanços ou balancetes de redução ou suspensão diz respeito tão somente ao *quantum debeatur*, ou seja, trata-se de uma norma jurídica que afeta parcialmente a regra matriz da obrigação da estimativa, tão somente no seu critério de valor. Assim, não altera a obrigação dos contribuintes, que continua calcada no artigo 2º da Lei nº 9.430/96. Tanto é assim, que o balanço somente pode afetar a obrigação para reduzir o

montante (até zero, se for o caso). Desta forma, caso a fiscalização refaça a apuração da base de cálculo da estimativa, o lançamento estará limitado pelo valor apurado de acordo com o artigo 2º da Lei nº 9.430/96, ou seja, pela obrigação de recolher a estimativa calculada sobre a receita bruta auferida mensalmente.

A se adotar a interpretação literal proposta pela recorrente, abrir-se-ia a possibilidade de que contribuintes pudessem elaborar balanços/balancetes fraudulentos tão-somente para se eximir de efetuar qualquer pagamento de estimativa, sem que fossem alcançados pela norma sancionatória que foi positivada para dissuadir o dito comportamento.

A recorrente alega, também, que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício. Segundo a peça recursal, a aplicação concomitante configuraria *bis-in-idem* e violaria os princípios da razoabilidade, do não-confisco, da proporcionalidade e da consunção.

Nesta matéria, impende lembrar que a jurisprudência deste Conselho consolidou-se, ao longo do tempo, no sentido de que não seria correta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. Tal posição está refletida na Súmula CARF nº 105, *verbis*:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Entretanto, tal posicionamento alterou-se substancialmente com a nova redação dada ao dispositivo pela Lei nº 11.488/2007. Para ilustrar esse posicionamento, trago à colação a ementa do Acórdão CARF nº 9101-004.106, de 09/04/2019:

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Só faz sentido falar-se em multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-base, caberia à fiscalização exigir também o principal de tributo devido (por estimativa) e os juros correspondentes.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. NOVA REDAÇÃO DA LEI. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

De minha parte, tenho que desborda da competência do julgador administrativo deixar de aplicar o comando legal por força de considerações de cunho principiológico, sob pena de ferir a separação de poderes.

Ao elaborar o texto legal que prevê a multa isolada, *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa*, ou seja, após o encerramento do período de apuração, o legislador elaborou a ponderação entre os citados princípios jurídicos. Tal ponderação pode ser submetida ao crivo do poder judiciário, que pode editar norma expulsando a regra da multa isolada do sistema jurídico (em abstrato) ou norma individual e concreta afastando a aplicação em determinado caso concreto. Mas, até lá, ao julgador administrativo, é vedado deixar de aplicar a lei.

Neste sentido, recorro ao artigo 62 do RICARF que determina:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No mesmo sentido é a Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com base no exposto, considerando que os períodos fiscalizados correspondem aos anos-calendário 2007 a 2012, ou seja, após a mudança do texto legal acima mencionada, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

IX - Da inaplicabilidade da multa qualificada.

A recorrente alega que não houve fraude, sonegação ou conluio nas condutas realizadas. Ao contrário, a alegada substância econômica das operações de ágio afastaria por completo a qualificação da multa de ofício.

Argumenta que os ágios foram devidamente registrados nas contabilidades e demonstrações financeiras, bem como as respectivas amortizações, não só nos livros contábeis, como nos livros fiscais. Ademais, não haveria a vedação ao aproveitamento de ágio gerado internamente ao grupo econômico e a fiscalização teria de comprovar o ato fraudulento em homenagem ao princípio da tipicidade cerrada.

No caso, a recorrente alega que a fiscalização valeu-se de mera presunção para determinar a ocorrência de fraude nos presentes autos, o que, desnecessário dizer, não pode jamais legitimar a aplicação da multa agravada (sic).

Por fim, argumenta a recorrente que deve-se interpretar a norma que impõe penalidade da forma mais favorável à contribuinte, em atenção ao disposto no artigo 112 do CTN e ao princípio da presunção de boa-fé.

Diante das alegações da recorrente, é de se ver como a fiscalização fundamentou a qualificação da multa de ofício:

As condutas supracitadas do contribuinte tiveram a finalidade, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, além de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento, conforme descrição abaixo.

As operações que originaram o ágio interno/artificial, cujo fundamento foi à rentabilidade futura da controlada direta OPP Química, ocorreram no período compreendido entre os anos de 2001 e 2003, envolvendo as empresas OPP PP, ODEQUI, OPP Química, ODBINV e Braskem.

Em 30 de dezembro de 2001, conforme Ata de AGE, foi deliberada redução de Capital Social na ODEQUI, de R\$ 266.002.459,44 (duzentos e sessenta e seis milhões, dois mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e quarenta e quatro centavos) para R\$ 1.002.459,44 (um milhão, dois mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e quarenta e quatro centavos) sem cancelamento de ações, e reembolso da diferença (R\$ 265.000.000,00) aos acionistas ODBINV (98,39%) e ODEQUI Overseas INC (1,61%). Registra-se que ambos acionistas da ODEQUI são integrantes da Organização Odebrecht.

Em 22 de abril de 2002, a OPP PP contratou a Planconsult Planejamento e Consultoria S/C Ltda, para estabelecer o valor econômico-financeiro (a valor de mercado) da empresa ODEQUI na data de 31 de março de 2002. O valor econômico encontrado suportou, em tese, a fundamentação econômica do ágio interno/artificial incorrido na operação de aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, ambas holding e não operacionais.

Após redução do Capital Social, que interferiu diretamente no valor da mais valia contabilizada, em 30 de abril de 2002, a OPP PP adquiriu ações mantidas em tesouraria pela ODEQUI com ágio expressivo de aproximadamente R\$ 1.972.000.000,00 (um bilhão, novecentos e setenta e dois milhões de reais) e passivo de igual valor. Ressalta-se que neste momento ambas as empresas eram controladas diretas da ODBINV.

A estratégia da Organização Odebrecht na aquisição de ações acima mencionadas, subdividiu-se em quatro etapas conhecidas por esta Auditoria, quais sejam:

- a) Criação de ágio interno/artificial e transferência de holding para empresa operacional com objetivo exclusivo de redução da carga tributária;
- b) Eliminação de passivo através de encontros de contas contábeis sem dispêndio financeiro;
- c) Emissão de Debêntures privadas de forma fraudulenta com intenção exclusiva de redução da carga tributária (matéria tratada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.721146/2013-14);
- d) Elevação da participação societária na Braskem pela Organização Odebrecht.

No primeiro momento a OPP PP apenas amortizou contabilmente o citado ágio e adicionou ao LALUR, mormente, não estar inserida no universo legal abrangido pela Lei 9.532/97.

No dia 16 de agosto de 2002, a Braskem incorporou a OPP PP, internalizando o citado ágio, bem como, passivo não liquidado. Registre-se que por opção da Braskem o ágio só começou a ser amortizado fiscalmente após a incorporação, no dia 31 de março de 2003, da OPP Química.

A Teoria Contábil, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, bem como, vasta jurisprudência administrativa, não admitem a contabilização de mais valia entre partes dependentes e sem o efetivo dispêndio, fatos estes, ocorridos no caso concreto analisado. Ora, se o ágio analisado não reúne as premissas para ser escriturado, certamente não é a mesma dedução que a Lei 9.532/97 admite seja contabilizado e amortizada do Lucro Real.

No que se refere ao passivo contabilizado a Braskem orquestrou operações entre as empresas controladas, partícipes da Organização Odebrecht, para eliminá-lo através de encontros de contas contábeis, conforme se segue.

Parte substancial do ágio (aproximadamente R\$ 1.100.000.000,00) foi eliminado com a simples incorporação da ODEQUI, ou seja, esta era credora da OPP PP, que foi incorporada pela Braskem que assumiu o passivo. Tem-se que a Braskem detinha uma obrigação com a ODEQUI e, esta, tinha um direito com aquela. Abaixo resume-se a situação para melhor entendimento.

Os demais valores contabilizados no passivo da Braskem foram eliminados através de encontro de contas contábeis envolvendo a controlada direta OPP Química, sem, todavia, ter havido ocorrência de dispêndio financeiro.

Do todo acima exposto, constatou-se que a Braskem através de suas controladas/ligadas engendrou aquisição de ações entre duas holding, sem qualquer substância econômica, apenas com objetivo de criação de ágio interno/artificial e redução de carga tributária de forma ilícita, bem como, não pagamento pela mais valia absorvida.

Registre-se que no ato da aquisição de ações analisada, a ODEQUI contabilizou reserva de ágio no Patrimônio Líquido elevando-o substancialmente. Esta elevação gerou a contabilização de receita de equivalência patrimonial na OPP PP, que adquirira o investimento naquele momento, aumentando substancialmente seu Patrimônio Líquido. Esta elevação indevida do Patrimônio da OPP PP, influenciou substancialmente a emissão de ações da Braskem para a Organização Odebrecht, aumentando sua participação em detrimento aos acionistas minoritários.

Percebeu-se que o Grupo Econômico demonstrou no papel, através de operações formais, uma intenção, que não foi corroborada com os atos efetivamente praticados, ou seja, essência e forma não se coadunaram.

Não resta qualquer dúvida que ambas operações levadas a cabo pela Braskem, objetivaram a redução de sua carga tributária de forma ilícita, bem como, fortalecimento da Organização Odebrecht no seu Capital, mediante condutas conhecidas como Fraude, Sonegação e Conluio.

Concluiu-se, portanto, que de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício será duplicada, mormente ter havido Sonegação, Fraude e Conluio, praticada pelas empresas Braskem, OPP PP, ODEQUI, OPP Química, ODBINV.

Pode-se observar na fundamentação da qualificação da multa que a autoridade lançadora não recorreu às presunções ou apoiou seu raciocínio em fatos genéricos. Ao contrário, foi bem específico nos fatos que configurariam, a seu ver, a externalização de uma conduta dolosa.

Essa é a única forma de se apurar, numa investigação, o dolo que caracteriza as condutas tributárias fraudulentas.

Considero que os fatos narrados pela fiscalização nos TVF nº 01 e 04 - e já apreciados minuciosamente na parte deste voto relativa ao mérito - subsomem-se às hipóteses de fraude e conluio previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. - *grifei*

A síntese que fiz na apreciação de mérito revela as condutas que configuram a ação dolosa da recorrente para alterar as características essenciais dos fatos jurídicos tributários de modo a reduzir o montante de IRPJ e CSLL devidos entre 2007 e 2012:

A questão que ora se coloca é se havia substrato econômico na operação de aquisição de ações da ODEQUI com ágio pela OPP PP. Não é uma operação qualquer, pois trata-se de um encadeamento de atos que: (i) inicia com a exorbitante redução do Capital Social da ODEQUI, sem cancelamento de ações; (ii) passa pela alienação dessas ações para que a própria ODEQUI as mantivesse em tesouraria; (iii) prossegue com a aquisição das ações pela OPP PP, quando ambas (ODEQUI e OPP PP) eram controladas pela Organização Odebrecht, sem que haja qualquer pagamento; (IV) finda com a incorporação da OPP PP, da OPP Química e da ODEQUI, que permite o encontro de contas contábeis e a "liquidação" das obrigações relativas ao ágio sem qualquer dispêndio.

Nessas operações, gerou-se um ganho na ODEQUI, que não foi tributado, mas que possibilitou, por equivalência patrimonial um expressivo resultado para a própria OPP PP, que ainda continuava devendo o valor das ações, e para a sua controladora ODBINV. Ninguém pagou o ágio, mas ele gerou um ganho de equivalência patrimonial de mais de um bilhão para a ODBINV!

Não há dúvida de que a operação concretamente analisada criou um ágio absolutamente artificial, sem substância econômica, gerando fortes efeitos tributários, que repercutiram ao longo dos anos.

Estes atos encadeados alteraram características essenciais dos fatos jurídicos tributários de 2007 a 2012, quando a recorrente aproveitou as amortizações do ágio artificial para reduzir indevidamente as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

A atuação em conluio está caracterizada pela participação, nas diversas etapas, do grupo econômico, por meio das sociedades ODEQUI, OPP PP, ODBINV e COPENE, sendo que esta última continuou aproveitando o ágio indevidamente ao longo de todos os anos fiscalizados.

Ademais, quanto à alegação de que os fatos estariam corretamente registrados em livros e documentos, é de se lembrar que a recorrente não apresentou relevantes documentos acerca dos fatos inquiridos pela fiscalização, como o Contrato de Compra e Venda de Ações e os Livros de Registro de Ações e Transferência de Ações da ODEQUI e da OPP PP.

Entretanto, o mesmo não ocorre com a qualificação da multa aplicada às infrações descritas nos TVF nº 02 e 03. Neste caso, em que pese a indedutibilidade do ágio decorrente da requalificação dos atos como liquidação de operação de financiamento, não vislumbro que haja suporte fático que justifique a qualificação da multa por fraude ou sonegação.

Assim, neste tópico, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação das multas em relação às infrações descritas nos TVF nº 02 e 03.

X - Da ausência de pressuposto fático para majoração da multa por falta de atendimento à fiscalização.

A recorrente alega que não haveria suporte fático suficiente para a aplicação do agravamento da multa de ofício, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a vasta documentação apresentada, todos os esclarecimentos prestados e a entrega dos arquivos magnéticos relativos a períodos que remontam mais de uma década.

À partida, não há como acolher a argumentação de que a contribuinte não estaria obrigada à manutenção dos documentos relativos às sociedades incorporadas e às operações societárias que geraram os ágios sob exame, tendo em vista os fatos terem ocorrido mais de 10 anos antes do encerramento do procedimento fiscal. Os contribuintes têm o dever jurídico de colaborar com a administração tributária, o que engloba o dever de manter os documentos em boa ordem, enquanto perdurarem os efeitos tributários, respeitado o prazo decadencial para o lançamento. É o que se depreende do disposto no artigo 195, parágrafo único, do CTN e no artigo 37 da Lei nº 9.430/96:

CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Lei nº 9.430/96

Art.37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Entretanto, é forçoso concordar que a falta de apresentação de Contrato de Compra e Venda de Ações e dos Livros de Registro de Ações e Transferência de Ações não configura suporte fático suficiente para a aplicação do agravamento da multa, que tem justamente o sentido de evitar as condutas injustificadas de embaraço ou protelação dos procedimentos fiscais.

De fato, a vasta quantidade de elementos probatórios e de esclarecimentos produzidos pela fiscalizada, dado o alto grau de complexidade da matéria, demonstra que não houve uma postura sistemática de prejuízo à fiscalização. No TVF, vê-se que a fiscalização utiliza como fundamento para o agravamento da multa tão-somente a não entrega dos livros acima citados e do contrato de compra e venda de ações.

É de se registrar que a falta de entrega dos contratos comprometeu severamente a verossimilhança das alegações da recorrente.

Neste sentido tem sido o entendimento desta Turma e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, quando não se configura a existência de suporte fático suficiente:

MULTA AGRAVADA.

Não deve subsistir imposição de multa agravada na medida em que ausente pressuposto fático para sua aplicação. (*Acórdão CARF nº 1401-003.114, de 22/01/2019*)

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não caracterizada a infração por não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos descabe a aplicação do agravamento da multa. (*Acórdão CARF nº 1401-002.743, de 25/07/2018*)

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Para a imputação da penalidade agravada é necessário que a Contribuinte ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado o faça de forma intencional e que acarrete prejuízo ao procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração, o que não ocorreu no presente caso. (*Acórdão CARF nº 9303-007.853*)

Neste ponto, portanto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

XI - Dos erros de cálculos cometidos pela fiscalização.

Conforme relatado, esta matéria foi objeto da diligência realizada pela autoridade administrativa, conforme Resolução nº 1401-000.464, de 21/06/2017.

Inicialmente, impende registrar que, na resolução, já foram afastadas as alegações relativas à compensação de prejuízos fiscais e à repercussão no lucro da exploração e no benefício do Programa de Alimentação do Trabalhador, nos seguintes termos:

Em relação à compensação de prejuízos fiscais, concordamos com ao menos um dos fundamentos da DRJ, que é suficiente para denegarmos o pedido: tais prejuízos já foram utilizados. Na verdade, já haviam sido utilizados por ocasião do lançamento. Considerar os mesmos prejuízos para reduzir a autuação é lhes dar duplo e indevido aproveitamento.

Com relação ao argumento de que um acréscimo no cálculo do IRPJ repercute também na ampliação do benefício fiscal relativo ao lucro da exploração, o pedido não encontra amparo na jurisprudência deste Colegiado já fixada de longa data, como demonstro abaixo por meio da transcrição de acórdãos paradigmáticos:

Acórdão nº 1052.324 de 1988:

DECLARAÇÃO INEXATA (EX 83/4) Porque as adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária e porque o benefício fiscal está limitado ao imposto incidente sobre o lucro da exploração, não gozam do favor as parcelas do imposto incidente sobre as receitas omitidas ou sobre valores indedutíveis não oferecidos à tributação.

Acórdão nºs 10180.075 e 10180.185, ambos de 1990:

"CUSTOS E DESPESAS GLOSADAS Somente são objeto do incentivo as receitas contabilizadas. As glosas de custos e despesas ensejam a *adição dos respectivos valores ao lucro real, sem afetar o lucro líquido e, conseqüentemente, o lucro da exploração.*"

Por se tratar também de benefício fiscal, a mesma razão de decidir deve orientar nosso posicionamento acerca do Programa de Alimentação do Trabalhador.

O escopo da diligência foi, então, limitado às questões relativas aos saldos negativos nos anos-calendário 2007, 2010 e 2011, ao aproveitamento das retenções na fonte e nos eventuais erros na apuração das bases de cálculo das multas isoladas. Em conclusão, esta Turma determinou à autoridade administrativa:

- a) verificar se o contribuinte já aproveitou os saldos negativos de IRPJ e de CSLL para os anos-calendário de 2007, 2010 e 2011. Caso constate o aproveitamento, solicita-se que informe as suas características identificadoras (data, valor, instrumento de formalização, como PER/Decomp, etc);
- b) intimar o contribuinte para que este demonstre as retenções na fonte capazes de reduzir as estimativas que ensejaram o lançamento das multas isoladas. Deve a autoridade se manifestar sobre essa comprovação mediante os critérios de auditoria próprios a essa verificação, ou seja, se apresentou documentação hábil a comprovar as retenções, se estas foram devidamente escrituradas e se as receitas a elas pertinentes foram oferecidas à tributação.
- c) manifestar sua posição acerca do erro de cálculo das multas isoladas para os anos de 2010 e 2011 que, segundo o alegado pela defesa, consideraram indevidamente o valor do IRPJ e da CSLL acumulado em cada mês. No caso de concordar com o erro apontado, deve refazer o cálculo das multas;
- d) confeccionar relatório conclusivo da diligência e dele dar ciência ao contribuinte, franqueando oportunidade para sua manifestação no prazo de 30 (trinta) dias;
- e) por fim, devolver o feito para que se prossiga o julgamento.

A autoridade local realizou minucioso trabalho que resultou no Relatório de Diligência Fiscal nº 001.

A recorrente apresentou suas razões frente ao citado relatório e a fiscalização refez parte de seu trabalho e elaborou o Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001. Neste termo, a fiscalização identificou reparos a serem feitos nas multas isoladas, a partir do aproveitamento de IRRF e da identificação de erros:

(i) nos demonstrativos de multas isoladas por não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 2010 e 2011:

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ - AC 10

Meses	2010 (Auto de Infração)	2010 (Relatório de Diligência)	2010 (Relatório de Diligência Complementar)
Janeiro	4.230.172,75	1.634.855,70	1.634.855,70
Fevereiro	0,00	0,00	0,00
Março	0,00	0,00	0,00
Abril	5.396.371,50	0,00	0,00
Mai	6.112.293,36	0,00	0,00
Junho	2.632.492,29	1.691.547,62	1.691.547,62
Julho	1.545.229,21	0,00	0,00
Agosto	1.718.950,86	3.971.963,67	2.426.734,46
Setembro	0,00	0,00	0,00
Outubro	3.467.960,56	2.697.908,00	2.697.908,00
Novembro	0,00	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00	0,00
TOTAL	25.103.470,52	9.996.274,99	8.451.045,79

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL - AC 10

Meses	2010 (Auto de Infração)	2010 (Relatório de Diligência)	2010 (Relatório de Diligência Complementar)
Janeiro	587.552,41	587.552,41	587.552,41
Fevereiro	0,00	0,00	0,00
Março	0,00	0,00	0,00
Abril	5.650.631,97	903.489,77	903.489,77
Mai	1.446.719,87	1.446.719,87	1.446.719,87
Junho	587.552,41	587.552,41	587.552,41
Julho	741.437,07	741.437,07	587.552,41
Agosto	971.060,60	971.060,60	587.552,42
Setembro	0,00	0,00	0,00
Outubro	1.924.899,81	1.175.104,82	1.175.104,82
Novembro	0,00	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00	0,00
TOTAL	11.909.854,15	6.412.916,95	5.875.524,12

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ - AC 11

Meses	2011 (Auto de Infração)	2011 (Relatório de Diligência)	2011 (Relatório de Diligência Complementar)
Janeiro	1.632.090,03	1.632.089,99	1.632.089,99
Fevereiro	93.643,99	0,00	0,00
Março	3.104.938,12	3.292.279,28	3.198.635,30
Abril	1.628.122,01	1.628.256,75	1.628.256,75
Mai	1.632.090,03	0,00	0,00
Junho	1.632.090,03	5.897.443,40	3.265.196,20
Julho	863.566,40	0,00	0,00
Agosto	0,00	0,00	0,00
Setembro	2.317.966,73	0,00	0,00
Outubro	0,00	0,00	0,00
Novembro	0,00	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00	0,00
TOTAL	12.904.507,33	12.450.069,43	9.724.178,23

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL – AC 11

Meses	2011(Auto de Infração)	2011 (Relatório de Diligência)	2011 (Relatório de Diligência Complementar)
Janeiro	587.687,41	587.687,41	587.687,41
Fevereiro	0,00	0,00	0,00
Março	1.139.467,56	739.562,74	739.562,74
Abril	587.552,41	587.552,41	587.552,41
Maio	587.552,41	587.552,41	587.552,41
Junho	587.552,41	587.552,41	587.552,41
Julho	337.639,21	337.639,21	337.639,21
Agosto	0,00	0,00	0,00
Setembro	490.758,82	0,00	0,00
Outubro	0,00	0,00	0,00
Novembro	0,00	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00	0,00
TOTAL	4.318.210,23	3.427.546,60	3.427.546,60

Em função dos elementos de prova trazidos pela recorrente, atendendo ao princípio da verdade material, a autoridade administrativa também verificou a hipótese de corrigir os valores das multas pelo não pagamento de estimativas de 2009, embora estivesse fora do escopo da diligência determinada pelo CARF:

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ - AC 09

Meses	2009 (Auto de Infração)	2009 (Relatório de Diligência Complementar)
Janeiro	0,00	0,00
Fevereiro	0,00	0,00
Março	0,00	0,00
Abril	0,00	0,00
Maio	8.156.450,15	1.632.090,03
Junho	1.632.090,03	1.632.090,03
Julho	1.632.090,03	1.632.090,03
Agosto	1.632.090,03	1.632.090,03
Setembro	1.632.090,03	1.632.090,03
Outubro	1.632.090,03	1.632.090,03
Novembro	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00
TOTAL	16.316.900,29	9.792.540,18

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL - AC 09

Meses	2009 (Auto de Infração)	2009 (Relatório de Diligência Complementar)
Janeiro	0,00	0,00
Fevereiro	0,00	0,00
Março	0,00	0,00
Abril	0,00	0,00
Maiο	2.937.762,06	587.552,41
Junho	587.552,41	587.552,41
Julho	587.552,41	587.552,41
Agosto	587.552,41	587.552,41
Setembro	587.552,41	587.552,41
Outubro	587.552,41	587.552,41
Novembro	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00
TOTAL	5.875.524,10	3.525.314,46

Em relação aos saldos negativos de 2007, 2010 e 2011, a fiscalização apurou que já haviam sido integralmente aproveitados, não restando correções a fazer nos lançamentos.

Em resposta ao Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001, a recorrente que está de acordo com os cálculos realizados pela autoridade fiscal em atendimento à diligência solicitada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não havendo questões complementares a ser pontuadas.

Destarte, voto nesta matéria para dar provimento parcial ao recurso voluntário para promover os ajustes nos lançamentos das multas pelo não pagamento das estimativas mensais em 2009 2010 e 2011, conforme o resultado da diligência realizada em atendimento à Resolução nº 1401-000.464, de 21/06/2017.

XII - Da inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício.

Nesta matéria, aplica-se a Súmula CARF nº 108, com efeito vinculante por força da Portaria MF nº 129/2019:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, voto por negar provimento a este ponto do recurso voluntário.

XIII - Apresentação de novos elementos de prova.

A recorrente protesta pela possibilidade de apresentação de novas razões e elementos de prova com esteio no princípio da verdade material e do informalismo moderado do processo administrativo fiscal.

Tenho que o princípio da verdade material e da informalidade moderada do processo administrativo não autorizam o sujeito passivo a apresentar elementos de prova e razões a qualquer momento do processo. O legislador, ao ponderar tais princípios com os da igualdade, do devido processo legal, especialmente da celeridade na prestação da tutela administrativa, já positivou a regra geral de preclusão e as suas exceções, conforme dicção do artigo 16 do Decreto

nº 70.2335/72. Não cabe ao intérprete administrativo deixar de aplicar a norma legal, sob pena de ferir a separação de poderes e de supressão de instância.

Assim, impende afastar a possibilidade de juntada de novas razões ou elementos de prova que não estejam suportados pelas exceções à regra geral de preclusão previstas nas alíneas do artigo 16, § 4º, do Decreto 70.235/72.

Voto por indeferir o pedido de juntada eventual de novas razões e elementos de prova.

XIV - Conclusão.

Diante do exposto, voto por indeferir o pedido de desmembramento do processo e de juntada eventual de novas razões e elementos de prova, por afastar as preliminares de homologação expressa, de mudança de critério jurídico e de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada das infrações descritas nos TVF nº 02 e 03, afastar o agravamento da multa em todas as infrações e ajustar os lançamentos das multas isoladas nos termos do Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, Redator Designado

Início parabenizando o ilustre Conselheiro relator pela brilhante análise e voto apresentados no julgamento deste processo.

Inobstante a qualidade do voto apresentado, divergi do relator em relação a alguns pontos do julgamento e, restando o relator vencido, fui designado para a redação do voto vencedor destes itens. Vejamos.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Recorrendo-se à obra de Marco Aurélio Greco *in* **Planejamento Tributário** (edição 2004, págs. 230 e seguintes), o renomado tributarista leciona que a imposição de multa mais onerosa supõe a “ocorrência inequívoca de intuito fraudulento”.

Conforme o jurista:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável –, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação

jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

Para que seja aplicada penalidade **qualificada**, pela ocorrência de conduta dolosa, o tipo deve estar devidamente descrito, enquadrado e exaustivamente comprovado.

Não consegui identificar a subsunção dos atos praticados pelos envolvidos no processo, caracterizadores do tipo previsto nas hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/1964.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

O fato de termos operações societárias em profusão, com surgimento de ágio então denominado de ágio **interno** e/ou empresas ligadas tidas como empresas **veículos**, por si só, não demandam, de maneira automática, uma eventual qualificação da multa de ofício.

Esta Turma já se com deparou autuações semelhantes cujos lançamentos fiscais não se fizeram acompanhar de multa de ofício qualificada.

Normalmente, as autuações que contemplam multas desta natureza não necessitam de um exame aprofundado da matéria litigiosa, na maioria das vezes revelam-se, de pronto, que as infrações são artificiais, no seu sentido mais explícito em fraudar a Fazenda Nacional, o que não vislumbro que algo parecido tenha ocorrido nos autos deste processo e aqui, nos referimos às infrações que foram contempladas com a multa **qualificada**, então descritas nos **TVF 01 e 04**, mantidas pelo nobre Relator em seu, como um todo, brilhante voto.

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

A BRASKEM S/A, na sua interpretação da legislação tributária/societária, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados no voto do Relator e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal disposto no art.386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir, de modo que **voto pelo afastamento da qualificação da multa**.

DA DECADÊNCIA DOS FATOS GERADORES DO ANO DE 2007

Como decorrência do voto acima em que se entende pela exclusão da qualificação da multa de ofício, sendo o fato gerador dos lançamentos anual e procedente a contagem do prazo decadencial pelas regras do art.150, § 4º, do CTN (lançamento por homologação, sem fraude), temos que que a decadência atingiu o fato gerador de 31/12/2007, uma vez que a ciência dos autos deu-se em 27/12/2013.

Assim, devem ser considerados decaídos os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores encerrados em 31/12/2007.

MULTA ISOLADA X MULTA DE OFÍCIO - CONSUNÇÃO

Contesta a aplicação da cumulação das multas isolada e de ofício conjuntamente. Entende que tal incidência provoca uma dupla penalização da empresa em relação à ocorrência de um único fato.

Para tanto apresenta jurisprudência do CARF e do Poder judiciário no sentido de aplicar o princípio da consunção em relação a estas multas, pelo qual a de maior gravidade absorve à de menor gravidade.

Com relação ao auto de infração relativa a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção, conforme abaixo demonstrado e extraído do acórdão deste mesmo relator de nº 1401-003.058, de 13 de dezembro de 2018.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

"As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de se valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada."

No presente caso, em razão do elevado valor da autuação levada à efeito contra o contribuinte entendo que devo tecer outras considerações a respeito, até mesmo porque tenho conhecimento de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento em sentido contrário ao deste entendimento.

No julgamento que tomei conhecimento a aplicação do Princípio da Consunção foi negada na seara do direito tributário em razão do entendimento de que os princípios de direito penal não poderiam ser utilizados na seara do direito tributário.

Data venia o devido respeito e consideração que tenho com as decisões proferidas pela Câmara Superior deste CARF, até mesmo porque sigo alguns de seus ensinamentos em diversos pontos, não concordo com esse posicionamento.

Desde os tempos dos bancos escolares na Faculdade de Direito sempre recebi e acolhi o ensinamento de que é menos grave infringir uma norma do que um princípio.

Este ensinamento decorre do fato de que os princípios do direito são normas não escritas que vigoram acima das normas positivadas e servem de guia para a sua produção e de guia para os intérpretes. Por isso os princípios são tão importantes na vida dos operadores do direito.

Apresentamos a lição de renomados juristas acerca dos princípios no direito.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)

Segundo Miguel Reale Júnior:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundamentos da validade de um sistema particular de conhecimento com seus pressupostos necessários. (REALE, 1991, p. 59)

Veja-se que o nosso código tributário adota, ele próprio, diversos princípios do direito penal, como se pode observar pela leitura dos seguintes dispositivos.

Princípio da Legalidade no direito penal: *nullum crimen, nulla poena sine lege*

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.**

.....

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - **instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça**, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

.....

Art. 97. **Somente a lei** pode estabelecer:

.....

V - **a cominação de penalidades** para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Princípio da Anterioridade: ***Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia;***

Art. 104. **Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que ocorra a sua publicação **os dispositivos de lei**, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Princípio da Retroatividade Benigna

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Especificamente, em relação ao Princípio de Intervenção Mínima apresentamos a lição de César Roberto Bittencourt.

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como última *ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a última *ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original)

O Princípio da Consunção, nasce então da necessidade de aplicação da gradação das penas e de intervenção mínima. Por isso, novamente nos utilizamos na lição de César Roberto Bittencourt para demonstrar a construção jurídica do Princípio da Consunção.

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas *de minus e plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta¹¹. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.

Não convence o argumento de que é impossível a absorção quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos crimes contra o sistema financeiro (Lei n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª Região, no sentido de que o art. 22 absorve o art. 6º da Lei n. 7.492/86. Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração da consunção. Inegavelmente – exemplificando – são diferentes os bens jurídicos tutelados na invasão de domicílio para a prática de furto, e, no entanto, somente o crime-fim (furto) é punido, como ocorre também na falsificação de documento para a prática de estelionato, não se punindo aquele, mas somente este (Súmula 17 do STJ). No conhecido enunciado da Súmula 17 do STJ, convém que se destaque, reconheceu-se que o estelionato pode absorver a falsificação de documento. Registre-se, por sua pertinência, que a pena do art. 297 é de dois a seis anos de reclusão, ao passo que a pena do art. 171 é de um a cinco anos. Não se questionou, contudo, que tal circunstância impediria a absorção, mantendo-se em plena vigência a referida súmula. Não é, por conseguinte, a diferença dos bens jurídicos tutelados, e tampouco a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente. (BITTENCOURT, in <http://www.cezarbittencourt.adv.br/index.php/artigos/36-conflito-aparente-entre-a-lei-n-8-666-93-e-o-decreto-lei-n-201-67>)

Além dessa positivação de alguns princípios existem outros, como o da presunção de inocência que são utilizados pela administração tributária e pela fiscalização sem que ao menos se perceba.

Veja-se, ao iniciar a fiscalização o agente, mesmo que plenamente convicto da existência de irregularidades cometidas pelo contribuinte não pode, simplesmente, lavrar uma autuação sem qualquer prova material. Justamente pela aplicação do princípio da presunção de inocência é que se exige e, neste ponto, este CARF é sempre rigoroso, a demonstração da infração cometida, do seu enquadramento legal e a juntada de provas de todo o alegado.

Mesmo assim, ainda que muito bem constituída a autuação, o processo administrativo de constituição do crédito tributário apenas se inicia com a ciência do lançamento. O contribuinte não é nem pode ser cobrado neste momento pois, em atenção ao princípio da presunção de inocência ele só poderá ser cobrado após o esgotamento de todas as instâncias de julgamento administrativo.

Demonstra-se, neste caso, que em nenhum lugar está escrito que o contribuinte não é cobrado em face da presunção de inocência, no entanto a norma que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário baseou-se neste princípio para sua formação.

Por isso talvez, não sendo norma escrita em nenhum lugar, às vezes princípios jurídicos que não são tão comuns, podem causar estranheza e a refração de alguns intérpretes.

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é de sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.

Vejamos um exemplo prático do direito penal. O sujeito que pratica lesões corporais graves em outrem que é levado para o hospital e depois vem a óbito. Neste agir o sujeito está agindo da forma capitulada em dois tipos penais: o de lesão corporal grave e o de homicídio. O de lesão tem uma pena menor e o de homicídio tem uma pena maior, mas veja que a mesma ação deu azo à tipificação de dois crimes.

Pela aplicação do princípio da Consunção o sujeito, sendo provada sua culpa, cumprirá a pena exclusivamente pelo crime de homicídio (que é o mais amplo e absorve o menos amplo) e não receberá a pena cumulada de lesão corporal e homicídio. É aplicação direta do princípio.

No direito tributário, havendo a mesma *ratio*, há de haver a mesma conclusão. Não é o fato de o princípio ser afeito ao direito penal que o torna inaplicável ao direito tributário. Veja-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de análise de Recurso Especial já se manifestou pela possibilidade de aplicação do princípio ao direito tributário em relação ao mesmo problema.

Processo

AgRg no **REsp**1576289 / RS-AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8

Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento

19/04/2016

Data da Publicação/Fonte

DJe 27/05/2016

Ementa

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no **REsp** 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; **REsp** 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Processo

REsp 1496354 / PR - RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7

Relator(a)

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento

17/03/2015

Data da Publicação/Fonte

DJe 24/03/2015

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. **TRIBUTÁRIO**. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da **consunção**.

Recurso especial improvido.

Acórdão

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Os princípios não são de um direito ou de outro, são princípios de direito como um todo. Por questões de usualidade estuda-se mais em um determinado ramo, mas estes não deixam de poder ser aplicados a qualquer ramo do direito, senão, repisemos, cometeríamos a heresia de quebrar um princípio de direito ao negar-lhe aplicação. Quanto à isto existe norma posta? por óbvio que não, no entanto, é norma implícita que deve ser atendida pelos operadores do direito.

Assim, com relação à aplicação do Princípio da Consunção na análise da aplicação cumulativa das multas isolada e de ofício entendo da seguinte forma:

1. O sujeito passivo deixou de cumprir uma norma jurídica que determinava o recolhimento mensal da CSLL devida por estimativa, como forma de antecipação da CSLL devida ao final do ano-calendário;

2. Em seguida, encerrado o exercício, o contribuinte não apura nem recolhe a CSLL devida na sistemática adotada de apuração anual da contribuição.

3. Chegada a fiscalização verifica as duas ações diversas que são, em síntese, o não pagamento de tributo. O primeiro de forma antecipada e o segundo de forma integral ao final do exercício.

Assim, verificando duas ações, aplica duas sanções, uma de 50% pelo não recolhimento da estimativa e outra de 75% pelo não recolhimento da contribuição anual apurada.

Ora a aplicação do Princípio da Consunção decorre do fato de que a primeira conduta é parte integrante da segunda conduta. Não existe um tributo denominado CSLL por estimativa e outro tributo denominado CSLL da apuração anual. O que se recolhe por estimativa

são pedaços da CSLL que, por conveniência da administração tributária tem de ser recolhidas de forma antecipada, mesmo sem haver o conhecimento do lucro tributável.

Veja-se, se a fiscalização chega ao contribuinte durante o exercício e aí aplica a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa devida é um fato. Se a fiscalização chega ao contribuinte após o encerramento do exercício não pode nem mesmo lançar a estimativa devida, mas apenas o tributo devido ao final do exercício, como poderia então lançar a multa isolada pelo não recolhimento de partes deste tributo, quando a empresa já está sendo penalizada com a multa de 75% incidente sobre todo o imposto devido.

O ato que está sendo punido pela fiscalização é um só. O de não recolher o tributo devido. Por isso, nos casos em que o valor lançado relativamente à multa de ofício excede o valor lançado em relação à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas a multa mais grave absorve a multa menos grave a, assim, aplica-se a consunção.

Por isso, na aplicação da consunção não há de se falar simplesmente em exoneração da multa isolada. Em verdade o que se diz e como demonstram os diversos julgados desta mesma turma, a consunção da exclusão da multa isolada só ocorre integralmente nos casos em que a multa de ofício aplicada lhe é superior. Assim, nos casos em que a multa isolada é superior ao valor da multa de ofício, a exoneração é parcial e limitada ao montante da multa de ofício, devendo nestas hipóteses ser mantida a punição isolada em relação ao montante que superou a multa de ofício.

Parece estranho, mas não é. Como a estimativa é uma antecipação do imposto, ocorrem casos em que, na apuração anual a empresa verifica a existência de exclusões do lucro real que não são utilizadas no cálculo das estimativas e, assim, o tributo apurado ao final do exercício termina por ser inferior à soma dos tributos devidos por estimativas.

Nestes casos a consunção se aplica parcialmente e mantém-se a parcela da multa de 50% que superou o montante da multa de ofício.

Acrescente-se a tudo isso que a novel interpretação instituída por meio do Parecer Normativo nº 02, de 03 de dezembro de 2018, analisando o tema relativo às estimativas e o valor do tributo devido, conclui que:

Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se:

- os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;

- os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;

- no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o

valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

- no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

- no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

- se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

- a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2.

A interpretação, assim estabelecida, reforça o entendimento deste relator de que o recolhimento por estimativa é parte constante do débito apurado de IRPJ ou CSLL anual, assim o tratamento relativo à falta de pagamento das estimativas e do tributo devido ao final do exercício deve ser analisado em conjunto e não como se tratando de normas independentes e que tem de ter aplicação indistinta sem qualquer moderação. Assim, reforçado com o parecer acima, e com base na utilização dos princípios do direito penal já tratados acima, entendo perfeitamente aplicável o princípio da consunção aos casos de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

No presente caso, percebe-se que tendo sido aplicada multa isolada e multa de ofício, concomitantemente o valor da multa isolada restou integralmente absorvido pelo lançamento da multa de ofício. Por esta razão deve ser exonerada integralmente a multa isolada lançada em razão da aplicação do Princípio da Consunção.

Conclusão

Pelo exposto, em relação ao voto vencedor agora apresentado, entendo por excluir a qualificação da multa de ofício de todos os lançamentos, considerar decaídos os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2007 e excluir a imposição de multa isolada.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto